24203/2025 SALUD Y REHABILITACION INTEGRAL S.R.L (TF 135167025-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 2 de octubre de 2025.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma Salud y Rehabilitación S.R.L. interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución nº "2023-306-E-AFIP-DVJSAL#SDGOPII" de la Administración Federal de Ingresos Públicos que aplicó una sanción de multa en el impuesto a las ganancias (período fiscal 2021) por infracción al artículo 45 de la ley 11.683, con la reducción prevista en el artículo 49, segundo párrafo, de esa ley.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió: "1) Rechazar la aplicación de la Ley 27.743. 2) Confirmar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2021, con costas".

III. Es conveniente efectuar una reseña de los fundamentos expuestos por el Tribunal Fiscal que conforman la mayoría.

(a) El doctor Daniel Martín sostuvo:

(1) Con relación al pedido de condonación de la multa en los términos de lo "previsto en el Título I de la ley 27.743 (B.O. 08/07/2024)":

(i) "[D]e la información aportada por las partes [...] se desprende que la obligación sustancial que dio origen a la multa aquí recurrida fue incluida con fecha 19/09/2023 en el plan de facilidades de pago N° S277583 que se encuentra vigente a la fecha (48 cuotas)".

(ii) "[F]rente 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".

(iii) "[E]l 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 cualquiera de ellos [incisos 'a' al 'c'] se requiere la cancelación al contado o con un plan de hasta 3 cuotas. A su vez los incisos d) y e) [...] admiten planes de pago con mayor cantidad de cuotas".

(iv) "[E]l segundo párrafo del artículo 6° contempla el caso particular de planes de pago vigentes al 31 de marzo de 2024".

"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)".

"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".

(v) "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'".

(vi) "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".

(vii) "Que, por lo expuesto, no procede la condonación en los términos de la ley 27.743 con relación a la multa aplicada en la resolución apelada en autos".

(2) En relación a la sanción de multa examinada:

(i) "[E]n el presente caso ha quedado acreditada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa".

(ii) "[P]ara ello cabe tener en cuenta que el Fisco Nacional, conforme las facultades que le son propias, inició un procedimiento de fiscalización a Salud y Rehabilitación Integral S.R.L. [...] y de acuerdo a lo informado por la fiscalización y según consta en [el] informe final de inspección [...] presentó la declaración jurada original el 11/05/2023 a esa fecha vencida".

(iii) "[S]i bien la recurrente invoca en su favor la falta del elemento subjetivo, sosteniendo, que en ningún momento tuvo intención de defraudar al organismo fiscal, lo cierto es, que a pesar de que la rectificación de la declaración jurada fue en forma voluntaria [...] su accionar no ha tenido el carácter de espontáneo, puesto que la misma fue realizada en ocasión de la verificación iniciada por el Fisco Nacional".

(iv) "[F]inalmente cabe destacar que no se advierte en autos la configuración de un error excusable, es decir, la existencia de una causal exculpatoria válida que permita al contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada".

(b) El doctor Claudio Luis adhirió al voto del vocal preopinante y agregó:

(i) Del juego armónico de las normas involucradas "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)".

(ii) "En relación a 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), [...] en su art. 23 [...] 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".

(iv) "De lo expresado por las partes y las constancias comprobadas de la causa surge que la situación de autos encuadra justamente en el citado punto '2'; por lo que corresponde rechazar el pedido de condonación solicitado".

IV. La parte actora apeló y expresó los siguientes agravios que fueron replicados:

(a) "[S]u situación se encuentra comprendida por los beneficios establecidos por la Ley 27.743":

(i) "[M]i mandante suscribió el plan de facilidades de pagos consolidado el 19 de septiembre de 2023 en 48 cuotas, el cual se encuentra actualmente vigente. De este modo, la obligación sustancial que motiva la multa objeto de autos se encuentra regularizada con anterioridad al 31 de marzo de 2024".

(ii) "[C]abe resaltar el voto en disidencia de la Dra. Marmillón, en cuanto afirma -con buen tino- que la condonación de la multa de autos es procedente '…teniendo en consideración [el artículo 7° de la ley 27.743 y artículo 23, inc. 'c' de la resolución general 5525/2024]'".

(iii) "[P]ara fundamentar su postura, la vocal sostuvo que la cuestión tratada en autos es análoga a aquella resuelta por la Alzada en la causa 'TRANSPORTES FIGUEROA SRL (TF 31319493-i) c/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO' (Expte. CAF 7659/2024/ca1), sentencia del 5 de septiembre de 2024".

(b) Subsidiariamente sostuvo que "no está configurado en autos el tipo objetivo" y "que no existen ni siquiera indicios

suficientes para tener por configurado el tipo subjetivo de la multa aplicada":

(i) "[L]a mera falta de ingreso de tributos en término no implica la consumación de la infracción imputada".

(ii) "En el presente caso no se ha configurado el elemento subjetivo exigido, en atención a que la demora en ingresar el tributo no le puede ser imputable a Salud y Rehabilitación Integral".

(iii) "[E]s dable destacar que la demora [en el ingreso del impuesto] encuentra su fundamento pura y exclusivamente en las graves dificultades económicas que atraviesa la firma, lo cual ha implicado una abrupta baja en la facturación y un desfasaje en los pagos emitidos y percibidos".

V. En primer término corresponde examinar los agravios de la firma actora con relación al rechazo de la condonación de la sanción de multa.

VI. Toda vez que se encuentra fuera de debate que aquélla omitió reformular el plan de pagos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6, segundo párrafo, de la ley 27.743 sus agravios no pueden ser admitidos.

Ciertamente como ponderó el Tribunal Fiscal de la Nación en el voto que conformó la mayoría "si la obligación principal que originó la multa había sido regularizada en un plan anterior y se encontraba vigente al 31/3/2024" su condonación quedó sujeta a que el actor reformulara "dicho plan mediante alguna de las opciones que establecen un plan de 3 cuotas (incs. 'a' a 'c' del art. 6)".

En sentido concordante con esa ley, la resolución general nº 5525/2024 en su artículo 17 dispuso que "[l]os contribuyentes y/o responsables podrán refinanciar, en el marco del presente régimen,

los planes de facilidades de pago presentados hasta el 31 de marzo de 2024, inclusive, a fin de gozar del beneficio de condonación de intereses y multas conforme a lo establecido en el Título I de la Ley N° 27.743, siempre que se encuentren vigentes, hayan sido formalizados a través del sistema 'Mis Facilidades' y la totalidad de las obligaciones incluidas en dichos planes sean susceptibles de regularización en los términos del citado plexo legal".

"A tal efecto deberán observar las siguientes pautas: [...] b) Podrá optarse por la cancelación mediante pago al contado o bien, por la adhesión a un plan de facilidades de pago de hasta TRES (3) cuotas, conforme a lo previsto en el inciso a) y en el punto 1. del inciso b), respectivamente, ambos del artículo 5° de esta resolución general, dentro de los NOVENTA (90) días corridos contados desde la entrada en vigencia de la presente".

La interpretación armónica de estas normas impide el reconocimiento del beneficio solicitado por la firma actora, puesto que no reformuló el plan de pagos en los términos de la ley 27.743, esto es, optando por "la cancelación mediante pago al contado o bien, por la adhesión a un plan de facilidades de pago de hasta TRES (3) cuotas".

La disposición que contiene el artículo 23, inciso 'c', de la resolución general nº 5525/2024 no contradice esa decisión pues esta refiere a los planes de pagos que se formularon en los términos de la ley 27.743 o que se reformularon en los términos de esa ley.

En consecuencia, corresponde desestimar los agravios de la firma actora sobre este punto.

VII. Con relación a los agravios dirigidos a la sanción de multa es necesario recordar que el artículo 45 de la ley 11.683 dispone que “[s]erá sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del

gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas […]".

Respecto de esa infracción, esta sala ha señalado que "en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297, entre otros). Si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (Fallos: 316:1313)" (causas "*Puentes del Litoral SA (TF 26823-I) c/ DGI*" y "*Carcar Ganadera SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 3 de marzo de 2015 y del 19 de junio de 2018, respectivamente).

Con esa comprensión, los elementos previstos en el artículo 45 de la ley 11.683 se encuentran acreditados, ya que como surge del informe final de inspección la firma actora presentó la declaración jurada en el impuesto a las ganancias (período fiscal 2021) después de que fue notificada del inicio de la fiscalización con un saldo a favor de la parte demandada de $ 13.152.264,48.

Por tanto, la eximición de la sanción sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente.

En el caso, la firma actora no demostró esa circunstancia ya que la alegada falta de recursos para hacer frente a sus obligaciones

fiscales no es una excusa admitida por la legislación vigente, en los términos del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 50 de la ley 11.683 (incorporado por el artículo 205 de la ley 27.430), que prescribe que "[s]e considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado" (esta sala, causa nº 11775/2021 "*Megapolo La Salada SA (TF 50792024-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*" pronunciamiento del 23 de diciembre de 2021).

Sobre la base de esa premisa, la sanción de multa aplicada a la firma recurrente resulta ajustada a derecho.

Por tanto, debe desestimarse los agravios.

VIII. Que las costas deben ser impuestas a la firma actora en tanto resulta vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:** Desestimar los agravios de la firma actora, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Se hace constar que suscriben la presente decisión dos integrantes de la sala por hallarse vacante el tercer cargo (art. 109 del R.J.N.).

Fecha de firma: 02/10/2025
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#40217046#468538742#20251002111844330