

**Voces:** AGRAVANTES ~ INFRACCION TRIBUTARIA ~ OMISION DE PAGO DEL TRIBUTO ~ REINCIDENCIA ~ SANCION

**Tribunal:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala V(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaV)

**Fecha:** 27/12/2024

**Partes:** Gómez Collantes, Lorena María Soledad (TF 37861756-I) c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo

**Publicado en:** La Ley Online

**Sumarios:**

1. La interpretación de que tanto la infracción que se toma en consideración a los fines de definir la reincidencia como la que se esté juzgando deben haber ocurrido con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 27.430 no constituye una derivación de lo establecido normativamente y; además implica, de facto, que durante los primeros tiempos de vigencia de esa ley ningún infractor podría ser considerado como reincidente al impedirse considerar antecedentes previos al dictado de la ley, lo que se advierte irrazonable ya que condiciona al instituto de forma tal que lo torna no operativo.

**Jurisprudencia Relacionada(\*)**

**Ver Tambien**

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala III, 15/10/2024, Bercont SRL (TF 84982842-I) c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo, AR/JUR/151662/2024

**(\*) Información a la época del fallo**

2. Deben desestimarse los argumentos del contribuyente en orden en que debió ser eximido de la sanción por omisión, con fundamento en haberse descartado su carácter de reincidente, ya que sí se encuentran reunidas las condiciones de reincidencia previstas en el artículo agregado a continuación el art. 50 de la ley 11.683. Por ende, la causal de eximición que invoca —contenida en el primer párrafo del art. 49 de la ley 11.683— es inaplicable.

3. A partir de la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por la ley 27.430, se dispuso que el infractor será considerado reincidente cuando hubiere sido previamente condenado por sentencia o resolución firme por alguna infracción prevista en la ley de la misma naturaleza. Es decir, que se fijó como recaudo que únicamente será considerado como antecedente válido, a los fines de la evaluación de la reincidencia, aquél que se halle firme y que, además, cumpla con la condición temporal establecida en la parte final del artículo agregado a continuación del art. 50 de la ley 11.683.

**Texto Completo:**

Expte. n° CAF 005860/2024/CA001

Buenos Aires, 27 de diciembre de 2024.

Considerando:

I.- Que, mediante la sentencia del 7 de noviembre de 2023, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, revocó parcialmente la resolución n° 988/2023 dictada por la Jefa (Int) de la División Jurídica de la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI, mediante la cual le había aplicado a la contribuyente una multa de 101.564,64 pesos, equivalente al 200% del monto omitido en concepto de Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2017, con sustento en lo establecido en el artículo 45 de la Ley n° 11.683 (texto con las actualizaciones de la Ley n° 27.430) y la redujo al 100%, con la reducción a 1/4, de conformidad con lo establecido en el artículo 49 de la Ley n° 11.683.

Primeramente, puso de manifiesto que en el artículo agregado a continuación del artículo 50 de la Ley n° 11.683 se halla previsto que "...[s]e entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones

previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso”.

Al respecto, expresó que en el caso se habían tomado en consideración como antecedentes para elevar la graduación de la sanción prevista en el artículo 45 de la Ley n° 11.683, infracciones que fueron sancionadas “...el 16 de diciembre de 2015, es decir, con anterioridad a la sanción y vigencia de la ley 27.430 que definió por primera vez en su texto los alcances de la reincidencia (...) entiendo que no puede proyectarse sobre la primera infracción los efectos más severos previstos en una norma posterior ya que aquella comporta una situación jurídica agotada o consumada bajo el régimen anterior”.

Concluyó que para que la reincidencia resulte aplicable era necesario que tanto la primera como la segunda infracción se hayan producido después de la reforma introducida por la mencionada Ley n° 27.430. Por ello, dispuso que la sanción aplicable al caso debía ser graduada en un 100% del gravamen dejado de pagar.

Además, expresó que era aplicable la reducción de dicha sanción a un cuarto del mínimo legal, de conformidad con lo establecido en el artículo 49 de la Ley n° 11.683. Ello, toda vez que resultaba de las actuaciones administrativas que la contribuyente había presentado la declaración jurada rectificativa del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2017 el mismo día en que se había dado inicio a la inspección.

Finalmente, impuso las costas a cargo de la parte actora en la medida de la multa que resultó confirmada y las fijó por su orden en la parte en que la redujo.

Reguló los honorarios del Fisco por las actuaciones cumplidas en autos, los que fijó en 0,01 UMA, por las tareas cumplidas por la representación procesal y, en 0,04 UMA por las tareas de patrocinio.

II.- Que, contra esa sentencia el Fisco nacional apeló y fundó su recurso a fs. 255/274 del DEO 13545095 incorporado digitalmente a la causa el 18 de abril de 2024, el que no fue replicado por la parte contraria. Por su parte, la actora apeló y expresó agravios a fs. 289/299 del referido documento, los que fueron replicados por el Fisco a fs. 305/321. Además, a fs. 238, el Fisco apeló los honorarios regulados a su favor por considerarlos bajos.

El Fisco efectúa un relevamiento de los antecedentes del caso y de lo resuelto por el Tribunal Fiscal. Al respecto, afirma que la conclusión adoptada no constituye una derivación lógica y razonada de lo establecido en el artículo agregado a continuación del artículo 50 de la Ley n° 11.683.

Para fundar su postura, recuerda el supuesto infraccional previsto en el artículo 45 de la mencionada ley y pone de manifiesto que, de conformidad con el texto vigente, la escala prevista para la sanción aplicable parte de una multa que puede ser establecida en un 100% del impuesto omitido y que, en cuanto aquí interesa, puede ser fijada en un 200% de ese gravamen “...cuando mediara reincidencia de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo”.

Reitera que conforme establece el artículo agregado a continuación del artículo 50 de la Ley n° 11.683 “...se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La conducta no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso”.

Afirma que de la lectura de la referida norma no resulta ninguna condición que impida considerar a los fines de la evaluación de la reincidencia un antecedente infraccional de fecha anterior a la de entrada en vigencia de la Ley n° 27.430. Destaca que el único condicionamiento que establece la norma refiere a que el antecedente debe hallarse firme y; además, que entre aquél y la fecha de comisión de la nueva infracción, no hayan transcurrido más de cinco años. En tales condiciones, afirma que se encuentra habilitado para graduar la sanción en un 200% del impuesto omitido, tal como ocurrió en autos.

Concluye que se dan los extremos establecidos en la norma aplicable a fin de fijar la sanción en la escala pretendida ya que no se halla controvertido que los antecedentes tenidos en consideración están firmes, son de la misma naturaleza que la infracción imputada en autos y que no

transcurrió el tiempo límite establecido.

Para reforzar su postura agrega que “...el instituto de la reincidencia ya se encontraba contemplado en la ley de rito fiscal en forma previa a la reforma aludida (art. 49), por lo que no se trata de un instituto de reciente incorporación a su texto legal, a lo que se agrega que tampoco resulta novedoso que para graduar las sanciones a aplicar a los contribuyentes se tome en cuenta la existencia de conductas reprochables previas, resultando que con la incorporación al texto legal se estableció el requisito de firmeza y un límite temporal para su contemplación...”

“Es decir que la reforma de la Ley N° 27.430, en nada modificó la utilización de dicho concepto al tipificar una sanción aumentada a partir de “antecedentes” que forman parte de la historia del contribuyente (nuevos segundo y tercer párrafo del artículo 45). Consecuentemente, una ruptura temporal con base en que antes de dicha ley no se reconocía la figura de la reincidencia llevaría a una cuestionable interpretación de que en la primera infracción posterior a la entrada en vigencia de la Ley N° 27.430 (29/12/2017), para la totalidad de los contribuyentes, quedara sin aplicación efectiva la figura de la sanción agravada (200% o 300%), ya que todas ellas carecerían de “antecedente”, lo que provocaría la inoperatividad de la norma en los primeros años, generando la indemnidad del contribuyente en su primera aplicación, al haberse descartado todos los antecedentes” (el destacado no es del original).

Concluye que la interpretación del Tribunal Fiscal implica, en los hechos, un nuevo comienzo temporal para el cómputo de la reincidencia establecido a partir de la entrada en vigencia de la Ley n° 27.430, extremo que no resulta en modo alguno de su lectura.

Por su parte, la actora se agravia en tanto considera que el Tribunal Fiscal omitió expedirse de manera expresa en orden a sus planteos tendientes a que sea dejada sin efecto la multa que le fue aplicada. Cita en tal sentido lo establecido en el primer párrafo del artículo 49 de la Ley n° 11.683 que prevé que el contribuyente que no fuere reincidente en infracciones materiales, que regularizare su situación antes de ser notificado de una orden de intervención, mediante la presentación de la declaración jurada (original omitida o rectificativa) queda exento de responsabilidad infraccional. Expresa que, en el caso, luego de haberse concluido que no se daban las condiciones para afirmar la reincidencia, no debió haberse dispuesto la reducción de la multa en los términos del segundo párrafo del artículo 49, sino la eximición de su responsabilidad, en los términos del primer párrafo de ese artículo.

Finalmente, afirma que las costas debieron ser impuestas al Fisco en tanto considera que la multa que originariamente se pretendía carecía de justificación y que, en lo que respecta a los honorarios regulados en favor de la representación fiscal, debieron en todo caso seguir la suerte de la imposición de costas establecida en la sentencia apelada.

III.- Que, tal como expresa el Fisco en sus agravios, la interpretación efectuada por el Tribunal Fiscal le quita virtualidad a lo establecido en el artículo agregado a continuación del artículo 50, de la Ley n° 11.683.

Primeramente, cabe recordar que, tal como expresa dicha parte en sus agravios, la figura de la reincidencia como elemento a ser tenido en consideración a efectos de determinar la graduación de las multas se hallaba contemplado en la Ley n° 11.683 aún con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley n° 27.430.

En tal sentido, el artículo 49 de esa Ley expresamente preveía que: “Si un contribuyente rectificare voluntariamente sus declaraciones juradas antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en la infracción del artículo 46 ni en la del artículo agregado a su continuación, las multas de estos últimos artículos y la del artículo 45 se reducirán a un tercio (1/3) de su mínimo legal. Cuando la pretensión fiscal fuere aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, la multa de los artículos 45 y 46, y de corresponder, la del artículo agregado a su continuación, excepto reincidencia en la comisión de las infracciones previstas en los dos últimos artículos, se reducirá a dos tercios (2/3) de su mínimo legal. En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción, fuese consentida por el interesado la multa que le

hubiere sido aplicada a base de los artículos 45, 46, y de corresponder, la del artículo agregado a su continuación, no mediando la reincidencia a que se refieren los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal...” (el destacado no es del original).

Ahora bien, a partir de la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por la mencionada Ley n° 27.430, se dispuso que el infractor será considerado reincidente cuando hubiere sido previamente condenado por sentencia o resolución firme por alguna infracción prevista en la ley de la misma naturaleza. Es decir, que se fijó como recaudo que únicamente será considerado como antecedente válido, a los fines de la evaluación de la reincidencia, aquél que se halle firme y que, además, cumpla con la condición temporal establecida en la parte final del artículo agregado a continuación del artículo 50 de la Ley n° 11.683.

Por ende, la interpretación de que tanto la infracción que se toma en consideración a los fines de definir la reincidencia como la que se esté juzgando deben haber ocurrido con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley n° 27.430 no constituye una derivación de lo allí establecido y; además implica, de facto, que durante los primeros tiempos de vigencia de esa ley ningún infractor podría ser considerado como reincidente al impedirse considerar antecedentes previos al dictado de la ley, lo que se advierte irrazonable ya que condiciona al instituto de forma tal que lo torna no operativo.

En consecuencia, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por el Fisco, revocar la sentencia apelada y por ende confirmar la resolución n° 988/2023 que impuso una multa de 101.564,64 pesos, equivalente al 200% del monto omitido en concepto de Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2017.

IV.- Que, en virtud de la manera en que se decide, los agravios planteados por la parte actora en orden en que debió ser eximida de la sanción, con fundamento en haberse descartado su carácter de reincidente, no merecen ser admitidos. Ello, ya que tal como se expuso precedentemente sí se encuentran reunidas las condiciones de reincidencia previstas en el artículo agregado a continuación el artículo 50 de la Ley n° 11.683. Por ende, la causal de eximición que invoca la apelante –contenida en el primer párrafo del artículo 49 de la Ley n° 11.683- es inaplicable.

Asimismo, resulta inoficioso el tratamiento de los agravios planteados por la parte actora en lo relativo a la manera en que fueron impuestas las costas, así como también los agravios planteados por ambas partes respecto de los honorarios regulados a favor del Fisco, los que se dejan sin efecto, en virtud del resultado de este pronunciamiento.

Por ello, Resuelve: 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco, rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, confirmar la Resolución n° 988/23 dictada por la Jefa (Int) de la División Jurídica de la Dirección Regional Resistencia de la AFIP -DGI, con costas de ambas instancias a la parte actora que resultó vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 2) Declarar inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por la parte actora y por el Fisco, respecto de la manera en que fueron impuestas las costas y establecidos los honorarios, en los términos expresados en el segundo párrafo del considerando IV.- 3) Dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada a favor de los letrados de la representación fiscal, y remitir las actuaciones a la anterior instancia a fin de que los readecue en los términos de este pronunciamiento. 4) Diferir las regulaciones de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Regístrese, notifíquese, y devuélvanse. — Guillermo F. Treacy. — Jorge F. Alemany. — Pablo Gallegos Fedriani.

© Thomson Reuters