



Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “**BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**”

Buenos Aires, de octubre de 2024. MEC

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

La Administración Federal de Ingresos Públicos (“AFIP”) sancionó a Bercont S.R.L. por la comisión de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 y, a los efectos de graduar la multa y elevarla al 200% del tributo dejado de pagar, aplicó el agravante previsto a partir de la sanción de la ley 27.430 para los casos de reincidencia. Ello, en virtud de que la actora había sido anteriormente sancionada por un hecho de igual naturaleza. Recurrido el pronunciamiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ese órgano jurisdiccional confirmó la procedencia de la multa, pero —por mayoría— la redujo al mínimo legal por considerar que no cabía la aplicación de un agravante instituido con posterioridad a que esa primera sanción tuvo lugar. En consecuencia, el organismo recaudador interpuso recurso de apelación ante esta Alzada y solicitó la revocación de la sentencia en lo atinente a la fijación del *quantum* de la multa.

II. Pronunciamiento del Tribunal Fiscal

Mediante sentencia del 7/11/2023, la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación **confirmó parcialmente** la resolución 402/2022 por medio de la cual la División Jurídica Dirección Regional San Juan de la Dirección General Impositiva (“DGI”) le había aplicado a Bercont S.R.L., en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, una multa equivalente a *dos veces* el importe omitido —**\$25.014.682,04**—, por la falta de presentación de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales 9/2021 a 12/2021, así como por la presentación inexacta de las correspondientes a los periodos 3/2021 y 7/2021. Sin embargo, por mayoría, *redujo la graduación de la multa al 100% del importe omitido*.

Para así decidir, destacó que el Fisco, en ejercicio de sus atribuciones, había iniciado un procedimiento de fiscalización tendiente a verificar el cumplimiento por la actora de sus obligaciones fiscales. Puso de resalto que, en el marco de esa tarea, Bercont S.R.L. rectificó las declaraciones juradas de los periodos fiscales 3/2021 y 7/2021 y presentó las vencidas por de los periodos 9/2021 a





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “**BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**”

12/2021. Recordó que, por consiguiente, el ente recaudador encuadró esa conducta en la infracción tipificada en el artículo 45 de la ley 11.683.

Consideró que se encontraba debidamente comprobada la concurrencia del elemento objetivo del tipo infraccional, puesto que la actora había incurrido en la falta o inexacta presentación de declaraciones juradas y, en consecuencia, en la omisión del pago del Impuesto al Valor Agregado, sin que mediara error excusable.

Con relación al elemento subjetivo, señaló que era la actora quien debía acreditar la falta de culpa o negligencia. Al respecto, indicó que Bercont S.R.L. no había ofrecido prueba válida a tal fin, sino que únicamente le atribuía culpa a su contador, lo que resultaba insuficiente para justificar el incumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales.

En lo atinente a la graduación de la multa, la mayoría del Tribunal Fiscal, sostuvo que, para que el instituto de la reincidencia resultara aplicable, era necesario que tanto la primera como la segunda infracción hubieran sido cometidas después de que la reforma de la Ley de Procedimiento Tributario entrara en vigor. Por lo tanto, entendió que, toda vez que el antecedente considerado por la Administración tributaria era de fecha 25/7/2017 —esto es, anterior a la sanción de la ley 27.430—, no procedía la aplicación del agravante.

En disidencia, el vocal Martín estimó que no existía ningún impedimento legal para que el antecedente considerado por el organismo fiscal a los fines de aplicar el agravante por reincidencia se aplicara como consecuencia de un sumario de fecha anterior a la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por la ley 27.430. Ello, en el entendimiento de que el legislador no distinguió ninguna fecha para la valoración de los antecedentes.

Impuso las costas a la vencida en la parte confirmada y distribuyó en el orden causado las correspondientes a la cuestión revocada.

Finalmente, reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la cantidad de **23,12** y **57,81 U.M.A.** por la representación procesal y el patrocinio letrado, respectivamente.

III. Agravios de la AFIP





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “**BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**”

Contra ese pronunciamiento, el **Fisco Nacional** interpuso recurso de apelación el 22/12/2023 y expresó agravios el 19/2/2024, los que fueron contestados por la actora con fecha 9/4/2024.

En su presentación, el recurrente sostiene:

(i) que la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal resulta irrazonable, afectado directamente principios constitucionales como la división de poderes.

(ii) que la graduación de la multa en un 200% del tributo dejado de ingresar constituye la causal de agravamiento prevista normativamente para los casos en que mediara reincidencia en la comisión de la conducta tipificada. Ello, sin que exista, contrariamente a lo afirmado en la sentencia apelada, “*ningún impedimento legal para que el antecedente tomado por el Juez Administrativo actuante a los efectos del agravante por reincidencia se refiera a un sumario de fecha anterior a la reforma introducida por la Ley N° 27.430...*”.

(iii) que la aplicación de esa mayor graduación no constituye una potestad discrecional de la Administración, sino que se trata de la “*decisión de aplicar o no la Ley*”. Destaca el carácter reglado de esa potestad al señalar que “*es la ley quien define en este caso que, corroborados los requisitos que la misma prevé, se aplique una sanción por la omisión del doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar*”. Agrega que, de omitirse el aludido agravante, apartándose de lo expresamente previsto en la normativa vigente, se vulneraría el principio de legalidad.

(iv) que, en la medida en que se había impuesto una multa con fecha 25/7/2017, una vez notificada y firme, debieron transcurrir cinco años sin que se verificara otra infracción para que no se graduara la sanción en ciernes en un 200% del importe omitido. En este entendimiento, indica que ese plazo “*feneció en agosto de 2022, lo que deja en evidencia que las infracciones cometidas por los periodos fiscales 03/2021, 07/2021 y 09/2021 a 12/2021... fueron cometidas dentro de este periodo; razón por la cual en el caso bajo análisis efectivamente se ha verificado la reincidencia prevista legalmente*”.

(v) que, así como el Poder Ejecutivo carece de atribuciones para dejar de aplicar las normas atinentes a la política tributaria, a los jueces les está vedado suplir la voluntad del legislador cuando ella surge del propio texto de la ley. En tal orden de ideas, pone de resalto que la actora reconoció expresamente “*la*





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

existencia y veracidad del antecedente” en el que Fisco Nacional fundó la aplicación del agravante y que, además, el instituto de la reincidencia se encontraba contemplado incluso antes que la reforma establecida por la ley 27.430 entrara en vigor.

(vi) que, en consonancia con los términos expuestos en el voto disidente, “más allá de la reforma introducida por la Ley N° 27.430, existía un entorno legal que receptaba dentro del régimen sancionatorio la utilización de los ‘antecedentes’ como herramienta de valoración de las conductas”, de manera que dicha ley “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...”.

IV. Recurso contra la regulación de honorarios

Por otra parte, el 14/11/2023, la representación del organismo recaudador apeló los honorarios regulados, por considerarlos bajos.

V. Antecedentes vinculados a la posible aplicación de la ley 27.743

Por encontrarse discutida la aplicación de una multa de naturaleza tributaria, este Tribunal, como [medida para mejor proveer](#), requirió a la Administración Federal de Ingresos Públicos que informara *(i)* si la obligación sustancial que había motivado la aplicación de la sanción involucrada en autos, había sido cancelada con anterioridad al 31/3/2024; y *(ii)* si en las presentes actuaciones se verificaba alguna de las obligaciones o sujetos identificados en el artículo 4° de la ley 27.743.

Como consecuencia de ello, el [12/9/2024](#), el Fisco Nacional puso en conocimiento de esta Sala que las obligaciones correspondientes a IVA por los periodos fiscales 3/2021, 7/2021 y 9/2021 a 12/2021 habían sido canceladas con pago bancario e ingresadas en planes de pago. Por otra parte, informó que, de acuerdo con el Sistema Atenea-Módulo Juicios Universales, no surgía la existencia de juicios universales en trámite, finalizados o paralizados. Agregó que tampoco se desprendía del Sistema de Seguimiento de Causas Penales registro de causa penal alguna. Finalmente, aclaró que no contaba con elementos suficientes para constatar las causales de exclusión previstas en el artículo 4°, incisos k y l, de la ley 27.743.





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “**BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**”

En [igual fecha](#), la firma Bercont S.R.L. informó que “[I]a deuda que motivó la sanción en las presentes actuaciones fue cancelada con anterioridad al 31 de marzo de 2024” y, sobre esa base, precisó los planes de pago a los que había accedido para la cancelación de cada una de las obligaciones determinadas. Asimismo, requerida que manifestara con carácter de declaración jurada si se encontraba incurso en las causales de exclusión contempladas en la ley 27.743 (v. providencia del [24/9/2024](#)), la actora declaró “*bajo fe de juramento*” no encontrarse comprendida en ninguna de esas causales (v. presentación del [26/9/2024](#)).

VI. Alcances de la ley 27.743

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 cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la AFIP, podrán acogerse al aludido Régimen por las obligaciones vencidas al 31/3/2024, inclusive, y por las infracciones cometidas hasta dicha fecha, relacionadas o no con aquellas obligaciones.

En este sentido, el artículo 3º prevé que quedan incluidas dentro de aquél las obligaciones que se encontrasen en curso de discusión administrativa o judicial, en tanto el contribuyente se allanara o desista incondicionalmente por las obligaciones regularizada; y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos.

Por su parte, **con relación a las multas**, el artículo 7º, quinto párrafo, dispone que “[I]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 encuentren 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 de marzo de 2024, inclusive, y **que se trate de una multa o sanción que no se encuentre firme ni cancelada a dicha fecha**” (énfasis propio).

Del mismo modo, el artículo 23 de la resolución general 5525/2024 establece que el beneficio de liberación de multas y demás sanciones





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

correspondientes a obligaciones sustanciales de carácter tributario o previsional resultará procedente 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 facilidades de pago 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 N° 27.743, **siempre que la sanción no se encuentre firme ni cancelada a dicha fecha**” (el destacado no pertenece al original).*

De esta manera, la procedencia de la condonación de la multa se encuentra supeditada, entre otros recaudos, **(i)** a que la sanción, cuando se hubiera efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial, no se encuentre firme ni cancelada con anterioridad al 31/3/2024; **(ii)** a que la multa, cuando se hubiera regularizado la obligación tributaria mediante un plan de facilidades de pago en los términos de la ley 27.743, no esté firma ni cancelada con anterioridad a la fecha de su acogimiento; o bien, **(iii)** a que la sanción, en los casos en que la regularización de la obligación sustancial hubiera tenido lugar de conformidad con un plan de facilidades de pago dispuesto con anterioridad a la entrada en vigencia del Título I de la ley 27.743, no se encuentre firme ni cancelada a dicha fecha.

VII. Antecedentes de la controversia

Conforme surge de las constancias del expediente administrativo, por medio de la **resolución 402/2022** del 30/6/2022, la División Jurídica de la Dirección Regional San Juan de la DGI le aplicó a Bercont S.R.L. una multa por la *presentación inexacta* de declaraciones juradas por el Impuesto al Valor Agregado respecto de los periodos fiscales 3/2021 y 7/2021, así como por su *falta de presentación* por el mismo impuesto con relación a los periodos 9/2021 a 12/2021. Para su graduación, el Fisco consideró que correspondía la aplicación del artículo 49 de la ley 11.683 que, con las modificaciones introducida por la ley 27.430, supedita la procedencia de la reducción de la multa al hecho de que el contribuyente no fuera reincidente, lo que —a la luz del artículo 50 de la referida ley— no se tendría por





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “**BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**”

configurado cuando hubieran transcurrido cinco años desde la imposición de la primera condena. Destacó que **a la actora se le había aplicado una multa como consecuencia de la fiscalización llevada a cabo bajo la orden de intervención 1538272** y, sobre esa base, en el entendimiento de no habían transcurrido más de cinco años desde su imposición, **procedía aplicar una multa elevada al 200%** del tributo dejado de pagar.

Contra esa disposición, con fecha 16/8/2022 y en los términos del artículo 76 de la ley 11.683, la actora interpuso **recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación**. A través de dicho recurso, cuestionó —en síntesis— la graduación de la multa al 200%, así como la improcedencia de la reducción prevista en el artículo 49 de la Ley de Procedimientos Tributarios, poniendo de resalto no sólo la ausencia de intención de omitir la presentación de las declaraciones juradas, sino también el excesivo rigor formal en el que se habría incurrido al aplicar el instituto de la reincidencia como agravante.

Con motivo de ese recurso, el Tribunal Fiscal —como se adelantó— **confirmó la imposición de la multa**, pero —por mayoría— redujo su monto al 100% del impuesto omitido.

Ese pronunciamiento fue objeto de un recurso de apelación por Bercont S.R.L. el 27/11/2023, pero, atento el tiempo transcurrido sin que se presentara la correspondiente expresión de agravios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 195 de la ley 11.683, **el órgano jurisdiccional de la Administración lo declaró desierto** (v. providencia del 5/2/2024, obrante en la página 321 de la documentación digitalizada el [2/5/2024](#)).

De este modo, sólo quedó sometido a conocimiento de este Tribunal el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional con relación a la graduación de la sanción aplicada. Es decir, la cuestión controvertida ante esta Alzada quedó circunscripta —exclusivamente— a la determinación del monto de la multa, **encontrándose firme y consentida la procedencia de su aplicación**.

VIII. La cuestión controvertida

En este contexto, atento los términos en que ha quedado trabada la contienda ante este Tribunal, la presente controversia consiste en dilucidar si, a los efectos de graduar la multa aplicada mediante la resolución 402/2022, corresponde la aplicación —como agravante— del instituto de la reincidencia previsto en la ley





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

11.683, conforme a las modificaciones introducidas a partir de la sanción de la ley 27.430.

IX. Inaplicabilidad de la ley 27.743

Desde esta perspectiva, a la luz de lo expuesto en los considerandos precedentes, es preciso advertir que, en la medida en que **sólo se encuentra discutida la graduación de la multa y no la procedencia sustancial de su aplicación**, no es posible tener por configurados los recaudos exigidos por la ley 27.743 a los efectos de su condonación, en tanto no se verifica el referido a que la sanción no se encontrase firme.

X. Antecedentes normativos de la controversia

Sentado ello, cabe destacar que el artículo 197 de la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) sustituyó el artículo 45 de la ley 11.683 y, *en lo que aquí interesa*, estableció que, **cuando mediara reincidencia en la comisión de la conducta tipificada, la sanción por omisión se elevaría al 200% del gravamen dejado de pagar**, retener o percibir.

Por su parte, el artículo 205 incorporó a continuación del artículo 50 de la ley 11.683 —como artículo sin número— una disposición conforme a la cual “[s]e considerará que existe reiteración de infracciones cuando se cometa más de una infracción de la misma naturaleza, sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión. **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 condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso**” (énfasis añadido).

Toda vez que el **25/7/2017** Bercont S.R.L. fue sancionada por la omisión en el pago de impuestos mediante la presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado del periodo fiscal 6/2016 (v. **resolución 1192/2017**, incorporada en las páginas 36/41 de la documentación agregada digitalmente a estas actuaciones el 2/5/2024), corresponde determinar — como se adelantó— si ese antecedente puede ser considerado a los efectos de encuadrar la situación de la firma dentro del concepto de reincidencia y habilitar —





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “**BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**”

por ende— la aplicación de una mayor graduación de la multa impuesta (elevándola al 200% del importe omitido), conforme lo prevé la ley 11.683 tras las reformas introducidas por la ley 27.430.

XI. Naturaleza penal de las sanciones tributarias

A los fines de dar una adecuada respuesta a esa cuestión, es menester recordar que la Corte Suprema ha reconocido reiteradamente que las sanciones tributarias, tanto aduaneras como fiscales, **revisten naturaleza penal** (CSJN, *Fallos*: 184:162; 228:375; 239:449; 247:225; 270:29; 271:297 y 338; 287:76; 303:1548; 304:1927; 305:1118; 316:1190; 321:1043; 324:107; 327:5345. Cfr. también, **esta Sala**, *in re*: “*Jessen, Carlos Manuel c/ EN-AFIP DGI s/ dirección general impositiva*”, causa 53.530/2014, sentencia del 31/7/2018. Asimismo, esta Cámara, **Sala I**, *in rebus*: “*Frigorífico La Colorada SA (TF 34654-I) c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*”, causa 27.803/2014, sentencia del 20/8/2019; y “*Tropini y Salcedo SA (TF 37717-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, causa 39.798/2019, sentencia del 19/8/2021; **Sala IV**, *in re*: “*Zalma SA (TF 31997-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, causa 22.855/2022, sentencia del 14/7/2022; **Sala V**, *in rebus*: “*Del Campo, Gabriel Vicente c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, causa 2570/2018, sentencia del 9/8/2022).

El carácter penal de las infracciones tributarias contenidas en la ley de procedimiento fiscal conduce a que resulten aplicables los principios generales del derecho penal, salvo que la ley tributaria especial disponga expresamente lo contrario (esta Cámara, Sala I, *in re*: “*Sol Naciente Seguro de Personas SA (TF 34442-I) c/ DGP*”, causa 11.284/2013, sentencia del 14/9/2015). Ciertamente, descartada la naturaleza retributiva de la multa impuesta y —por ende— admitido su empleo con el fin de prevenir y reprimir la violación de las disposiciones pertinentes, es esa naturaleza represiva o punitiva la que justifica que se apliquen las normas generales contenidas en el Código Penal (cfr. CSJN, *Fallos*: 289:336; 290:202; 303:1548; 304:849 y 308:2043).

XII. Alcances del principio de legalidad

Desde esta perspectiva, uno de los principios elementales en la materia es el de legalidad e irretroactividad de la ley penal, exigiendo que el tipo infraccional y la sanción correspondiente sean establecidos en forma previa por ley





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “**BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**”

(Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, 4ª edición ampliada y actualizada, T. I, Buenos Aires, La Ley, 2015, p. 278). Es decir, como lo ha expuesto la Corte Suprema, es elemental la necesidad de que el régimen de faltas tenga carácter legislativo y que, además, “*la ‘ley anterior’ de la garantía constitucional citada y el principio ‘nullum crimen, nulla poena sine lege’, exige indisolublemente la dobles precisión por la ley de los hechos punibles y de las penas a aplicar, sin perjuicio de que el legislador deje a los órganos ejecutivos la reglamentación de las circunstancias o condiciones concretas de las acciones reprimidas y de los montos de las penas dentro de un mínimo y máximo...*” (CSJN, *Fallos*: 237:636; 248:61; 263:267; 275:89; 293:378; 307:511; 310:1909; 328:940 y 341:1017, entre muchos otros; énfasis añadido).

De esta manera, el principio de legalidad refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica en el campo de las sanciones administrativas, suponiendo la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las **conductas infractoras y de las sanciones correspondientes**, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) aquellas conductas y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y su eventual sanción. De ello se deriva, entonces, la irretroactividad de las normas sancionadoras desfavorables (Nieto, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, 4ª edición, Madrid, Tecnos, 2006, p. 217-219).

Reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias y aduaneras, es menester recordar que las leyes que destinadas a empeorar las condiciones de los infractores con relación al régimen de penalidades previsto *a la fecha de la comisión de la infracción*, transgreden el principio de irretroactividad de la ley penal, que, conforme al artículo 18 de la Constitución Nacional, proscribela aplicación *ex post facto* de normas de esa naturaleza (CSJN, *Fallos*: 287:76 y 304:892). El ámbito de esta irretroactividad alcanza tanto a las nuevas incriminaciones de hechos que anteriormente se consideraban lícitos como a los preceptos que prescriban requisitos más rigurosos (Cassagne, Juan Carlos, *Curso de Derecho Administrativo*, 13ª edición, T. II, Buenos Aires, La Ley, 2021, p. 260-261), tales como la graduación de las infracciones y sanciones (Nieto, *Derecho administrativo sancionador*, cit., p. 240).





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “**BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**”

Desde esa perspectiva, lo que corresponde dilucidar es si, mediante la aplicación del agravante establecido por la ley 27.430, la Administración vulneró el principio de irretroactividad de la ley penal al considerar a la empresa actora incurso en un supuesto de reincidencia como consecuencia de reiterar una conducta infraccional de igual naturaleza a otra que ya había cometido con anterioridad a que aquélla entrara en vigor. En otros términos, el eje de la controversia consiste en determinar si la graduación de la multa en un 200% del importe omitido importó la aplicación retroactiva de una ley penal más gravosa, por considerarse como “antecedente” —a los fines de la reincidencia— una infracción en que la actora había incurrido antes que se sancionara la ley 27.430.

XIII. Procedencia del agravante aplicado

Sobre estas bases, cabe recordar que la sanción previa considerada por el ente recaudador como antecedente para la aplicación del instituto de la reincidencia y —en consecuencia— graduar la multa en un 200% del importe del tributo dejado de pagar, **fue dictada el 25/7/2017**. Por su parte, la ley 27.430 —que incorporó a la reincidencia como agravante tal como la aplicó la resolución 402/2022 —entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial (cfr. artículos 247 y 317), **lo que ocurrió el 29/12/2017**.

El instituto de la reincidencia se sustenta en el desprecio que manifiesta por la pena quien, pese a haberla cometido antes, recae en la infracción (CSJN, *Fallos*: 311:1451; 329:3680; 337:637; 342:875, entre otros), siendo lo relevante la insensibilidad demostrada por quien reincide ante la amenaza de un nuevo reproche de esa índole, **cuyo alcance ya conoce** (CSJN, *Fallos*: 308:1938).

Procede tener presente que la Corte Suprema ha señalado que una agravación de la naturaleza como la que aquí se encuentra en ciernes, no es contraria al principio de la no retroactividad de las penas en materia criminal, puesto que ella **no recae sobre la primera condenación ni sobre el primer crimen, sino sobre el segundo, ejecutado bajo el imperio de la nueva ley**, y fundado en la “perversidad” (sic) y actos criminales que revela la reincidencia o reiteración (CSJN, *Fallos*: 94:298).

Así, pues, el Tribunal también ha descartado la afectación al principio *non bis in idem* como consecuencia de la consideración de agravantes como el *sub examine*, puesto que, si bien prohíbe la nueva aplicación de penas por un





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

mismo hecho ya juzgado, no le impide al legislador tomar en cuenta la anterior condena —entendida como un dato objetivo y formal— a los efectos de ajustar el cumplimiento de la nueva pena para aquellos supuestos en los que se incurriera en una nueva infracción; de modo que **la mayor severidad en el cumplimiento de la sanción no se debe a la circunstancia de que el sujeto haya cometido el delito anterior, sino al hecho de haber sido condenado en esa oportunidad y obligado a cumplir la pena impuesta**, evidenciando el mayor grado de culpabilidad de la conducta posterior a raíz del desprecio que manifiesta por la pena quien, pese a haberla sufrida antes, recae en el comportamiento reprochado (CSJN, *Fallos*: 311:1454).

En este sentido, lo que la reincidencia autoriza es una reacción más intensa del *ius puniendi* estatal frente al nuevo hecho. Así, pues, no se trata de la imposición de una sanción por la primera de las infracciones cometidas —que ya fue objeto de juzgamiento y penalidad—, sino de aplicar una multa por la comisión *de una nueva* de igual naturaleza, cuyas consecuencias —esto es, multa agravada— el infractor conocía cabalmente al momento de incurrir en ella.

Por lo tanto, no es posible afirmar que nos encontremos ante la aplicación retroactiva de la ley 27.430. En efecto, la sanción que dio origen a las presentes actuaciones es el resultado de un hecho acaecido con posterioridad a la publicación de la referida ley, por lo que —estrictamente— el Fisco no aplicó una sanción que no se encontraba legalmente contemplada en el régimen respectivo.

Así, la calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor ya que, de lo contrario, los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste. Desde esta perspectiva, cabe advertir que, al tiempo en que fue cometida la conducta infraccional que motivó la multa aplicada por la resolución 402/2022 —falta de presentación o inexactitud de declaraciones juradas por el Impuesto al Valor Agregado respecto a los ejercicios fiscales del año 2021—, **ya se encontraba plenamente vigente la ley 27.430, que elevaba a un 200% del tributo dejado de pagar la sanción correspondiente a la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683.**





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “**BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**”

En este contexto, no se advierte que la decisión del Fisco Nacional importe una afectación a los principios de legalidad y de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva, pues, tanto los hechos como la sanción —con su respectivo agravante—, se encontraban expresamente establecidos en la ley vigente al tiempo en que Bercont S.R.L. incurrió en el tipo infraccional aquí reprochado, de modo que resultaba totalmente consciente de las consecuencias y efectos de su propia conducta.

Por lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de apelación deducido por la AFIP y, por consiguiente, revocar el pronunciamiento apelado en cuanto ha sido materia de agravios.

XIV. Costas y honorarios

En atención al modo en que se decide y lo dispuesto en el artículo 279 del CPCCN, toda vez que la sentencia resulta revocatoria de la dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde adecuar la imposición de las costas y, en la medida en que no se advierten razones para apartarse del principio objetivo de la derrota, cabe imponerlas —en ambas instancias— a la empresa actora, en su carácter de vencida (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

En consecuencia, al modificarse la distribución de las costas realizada en sede administrativa, procede *dejar sin efecto* la regulación de honorarios allí practicada en favor de los representantes de la AFIP, debiendo practicarse una nueva en esa sede con arreglo a lo decidido en este pronunciamiento.

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

1º) Declarar que la multa involucrada en la controversia no se encuentra comprendida en el régimen aprobado por la ley 27.743.

2º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios, conforme lo establecido en el considerando XIII.

3º) Imponer las costas en ambas instancias a la actora, en su carácter de vencida (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

4º) Dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada por el Tribunal Fiscal de la Nación en favor de los letrados intervinientes en representación de la AFIP.





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA III -

Expte. CAF 6404/2024/CA1: “**BERCONT SRL (TF 84982842-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**”

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 N° 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

