República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-102223211-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 31 de Agosto de 2023

Referencia: Sentencia MEJALELATY TEÓFILO EX-2022-128952337-APN-SGAI#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo A. Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa **EX-2022-128952337-APN-SGAI#TFN** caratulada **“MEJALELATY TEÓFILO** s/ recurso de apelación”,

El Dr. Porporatto dijo

I.-Que por RE-2022-128952198-APN-SGAI#TFN el actor interpone recurso de apelación contra la resolución sin número correspondiente al sumario S/MM/1179/18, de fecha 07 de noviembre de 2022, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Microcentro, mediante la cual se le aplicó una multa de $234.672,45 (pesos doscientos treinta y cuatro mil seiscientos setenta y dos con 45/00), equivalente a dos (2) veces el Impuesto al Valor Agregado omitido de ingresar oportunamente (períodos fiscales 1 a 12/2015), encuadrada en los artículos 46 y 47 inc. a) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), con la reducción a un cuarto del mínimo legal establecida en el art. 49 de la misma norma.

En su escrito de inicio, la parte actora relata que la causa del ajuste que dio origen a la multa apelada proviene de la falta de declaración de débito fiscal por ingresos gravables e ingresos por comisiones e impugnación de crédito fiscal por carecer de documentación de respaldo y que se allanó a la pretensión fiscal habiendo presentado las declaraciones juradas rectificativas.

Se agravia de que el Fisco Nacional pretende ejercer su poder fiscal para hacer efectiva una multa luego de transcurrido más de 4 años y después de publicada la Ley 27.541, que condona de pleno derecho aquellas sanciones que no se encontraran firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley y cuya obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha, haciendo caso omiso a la condonación dispuesta por el cuarto párrafo del artículo 12 de dicha norma.

Informa que ha cancelado las obligaciones reclamadas con más sus intereses con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.541 a través de un plan de facilidades de pago K937813, consolidado el 22/08/2018 en 6 cuotas, en los términos de la R.G. N° 4289.

Solicita la aplicación del beneficio de condonación establecido por el art. 12 del citado régimen y se queja que el mentado artículo posee un alcance distinto al interpretado por el juez administrativo por cuanto no está sujeto a requisito de repatriación alguno. Entiende que ha cumplido todos los requisitos exigidos, los cuales enumera, y concluye que la sanción que se le pretende aplicar se encuentra condonada de pleno derecho.

Discute que el Juez Administrativo en su resolución condiciona la condonación dispuesta por el 4° y 5° párrafo del art. 12 a que, además de haber cancelado el capital con anterioridad a la vigencia de ley citada, a la concreción de la repatriación de acuerdo con lo previsto por el art. 8°, cuando esto no es un requisito para gozar del beneficio de condonación de multas, efectuando una interpretación errónea de la ley.

Refiere que no encontrándose excluido por ninguna de las causales previstas por el art. 16 de la ley 27.541, corresponde la eximición de la multa aplicada. Agrega que la condición de Pyme resulta excluyente sólo para la adhesión al régimen de regularización, pero no para gozar de los beneficios. Por cuanto un análisis integral del plexo normativo permite considerar que la repatriación a la que refiere el art. 8° se encuentra establecida únicamente para aquellos sujetos que pretendan acogerse al régimen de moratoria y gozar de los beneficios previstos para las obligaciones regularizadas en los términos allí dispuestos, pero no para la condonación de las multas correspondientes a obligaciones sustanciales canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley. Cita el antecedente de la Suprema Corte de Justicia “Bunge Argentina S.A.”.

En este mismo sentido opina que, contrariamente a lo aseverado por el ente fiscal, no le resulta exigible el cumplimiento del régimen de información dispuesto por el art. 59 de la R.G. 4816/2020, en tanto no se encontraba vigente al 23/12/2019.

Sobre el fondo de la cuestión se agravia en subsidio de la inexistencia de elementos tipificantes. Señala que del acto de instrucción no se advierte que se haya configurado en la especie una grave contradicción entre libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos, con los datos que surgen de las declaraciones juradas, máxime cuando no lleva libros, ni registraciones contables. Por ello estima que la falta de normativa precisa respecto de los hechos que se le imputan y la carencia argumental de las consideraciones expresadas en el sumario para pretender la aplicación de una sanción por defraudación, manifiesta su arbitrariedad. Cita doctrina al respecto.

Solicita la aplicación del criterio emanado del antecedente de la Alzada Telcom Ventures de Argentina S.A., del cual realiza un extenso análisis, y cita jurisprudencia de este Tribunal.

Por último, ofrece como prueba los antecedentes administrativos y solicita se deje sin efecto la sanción apelada. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2023-27843421-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos, quien en orden a las razones que expone solicita que se confirme la resolución apelada, con costas a la parte actora. Hace reserva del caso federal y acompaña los antecedentes administrativos.

III.- Que mediante PV-2023-96193246-APN-VOCIII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “A” y por IF-2023-99072974-APN-VOCIII#TFN se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde por lógica procedencia resolver lo planteado por el recurrente respecto de que la sanción en recurso se encuentra condonada de pleno derecho conforme los beneficios otorgados por el ley 27.541 y sus modificatorias.

Para un mejor análisis de la cuestión, cabe reseñar que la Ley 27.541 fue dictada a fines del año 2019 declarando la emergencia pública e incorporando un régimen de regularización exclusivamente en beneficio de las pequeñas y medianas empresas. En el caso concreto, tal como señala la representación fiscal la apelante carece de certificado Mipyme, lo que fue confirmado por la propia recurrente. Ahora bien, la Ley 27.562 modificatoria de la anterior amplia la posibilidad de acogerse al régimen a otros sujetos.

Ello así, el artículo 8º establece que *"Los contribuyentes y las contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo*

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior (…) y a los siguientes sujetos: Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación".

Por su parte, el artículo 12 señala que las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de julio de 2020, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. Este último artículo equipara la situación de los contribuyentes que en igual situación ya hayan abonado la obligación principal sin expectativas de algún beneficio de condonación.

Sentado lo anterior cabe resaltar que este juzgador ha tenido la oportunidad de expedirse respecto de la cuestión planteada entre otras en la causa "Ostry Silvia Beatriz s/recurso de apelación ", del 19/04/2021 de la Sala "B" que integro como Vocal titular en cuanto a que "*...como puede observarse de la lectura del art. 8° los contribuyentes "podrán acogerse (…) al régimen de regularización y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo…", luego se excluye a determinados sujetos de esos beneficios, sin hacer distinción de los otorgados en el art. 12 –establecidos en ese mismo Capítulo-. En otras palabras, si el sujeto es excluido del régimen no puede gozar de los beneficios que éste otorga ya sea acceso al régimen de regularización (art. 11) o las condonaciones previstas en tal art. 12."*

"En el caso concreto, si bien se encuentran cumplidos los requisitos del art. 12 (se apela una multa sobre obligaciones sustanciales devengadas al 31/07/2020, que no se encontraba firme a la fecha de entrada en vigencia de la ley modificatoria y que la obligación principal ha sido cancelada a dicha fecha) conforme surge del informe producido por la representación fiscal el contribuyente no tiene certificado Mipyme –éste lo confirma

en su presentación-. Asimismo, el recurrente ha negado haber repatriado bienes del exterior, requisito éste inexcusable para no quedar excluido como sujeto habilitado para usufructuar el régimen bajo análisis.

En consecuencia y toda vez que de las constancias de autos se advierte la tenencia de bienes en el exterior (cfr. Informe Final fs. 37 A/A) y que no ha cumplido con el requisito de repatriación establecido por el art. 8° de la ley 27.541 y sus modificatorias, situación que no resulta controvertida, no corresponde otorgar el beneficio de condonación solicitado.

V.- Que conforme lo resuelto en el Considerando anterior, corresponde ahora resolver si la multa aplicada por el Fisco Nacional al recurrente se encuentra ajustada a derecho.

En este sentido, del acto apelado y de los antecedentes administrativos surge que el contribuyente desarrolla como actividad principal "Servicios Jurídicos" y que se le inició el 14/09/2016 una fiscalización bajo la O.I. N° 1513200.

Asimismo, del informe final de inspección se desprende -en lo que aquí interesa- que del análisis de la documentación requerida al contribuyente la inspección actuante detectó la existencia de ingresos considerados por el contribuyente como exentos en el IVA por provenir de créditos por hipotecas para mejoras de inmuebles, respecto de los cuales no aportó documentación respaldatoria que sustente dicho criterio.

Además, de la verificación de las acreditaciones bancarias observó que había operaciones de descuento de cheques sobre las cuales el contribuyente debió calcular las comisiones pertinentes y exteriorizar las mismas como base imponible en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado. También, encontró un importe de $ 1.813.935.- cuyo origen no fue justificado por el interesado, razón por la cual lo consideró como Ingresos Omitidos del ejercicio fiscal 2015.

Por otra parte, del análisis de los egresos, observó que existían facturas registradas en el Subdiario de Iva Compras correspondientes al proveedor Staples Arg. S.A. que no fueron informadas por dicho proveedor en oportunidad de dar respuesta a la circularización efectuada y tampoco fueron exhibidos tales documentos por el inspeccionado.

Estos ajustes fueron conformados por el recurrente quien presentó las declaraciones juradas rectificativas y regularizó las obligaciones determinadas a través de un plan de facilidades de pago (cfr. fs. 44 y 59/62 A/A).

Posteriormente el Fisco Nacional instruyó el respectivo sumario y encuadró la conducta desplegada por el actor dentro de los arts. 46 y 47 inc. a) dictando el acto sancionatorio que aquí se apela.

VI.- Que sentado cuanto antecede, la sanción que se endilga a la actora encuentra sustento normativo en los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley 11.683. Como sostuvo la Sala "B" que integro como Vocal titular *in re* "Sanguinetti Sergio Claudio" (Expte. n° 25.562-I) y en "Kank y Costilla S.A." (05/11/2004) entre otros: "… *el ilícito tributario previsto por el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco…*". En el caso del art. 47: "… *Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad…*"

Que, en lo que atañe al aspecto material de la multa aplicada, debe destacarse que la presentación de DDJJ rectificativas lo que revela, y así ha quedado plasmado en el acto que aquí se recurre, es que el contribuyente primitivamente no ha declarado el impuesto en sus justa medida, siendo dicha declaración defectuosa la que, al no haberse producido prueba en contrario, lleva a este juzgador a tener por configurado el aspecto objetivo de la infracción que se endilga.

Que, en cuanto al aspecto subjetivo, si se analizan las presunciones utilizadas en la especie, debe puntualizarse que en el inciso a) de dicho artículo no cualquier contradicción allanaría el camino hacia una presunción adecuadamente conformada, sino que es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de “grave”.

Que conforme surge de las constancias relatadas de los antecedentes administrativos, así como de la falta de elementos aportados por la contribuyente, entiendo que la presunción se encuentra activada conforme a derecho y a los hechos del caso, y correspondía a la parte actora demostrar la ausencia de dolo que la ley, de conformidad con lo expuesto, autoriza a presumir al Organismo Fiscal.

En este punto, visto la serie de investigaciones que tuvo que llevar a cabo la fiscalización -ver lo referenciado en el Considerando V- es que se puede considerar que la actora utilizó un ardid o engaño para llevar a cabo una disminución del impuesto declarado.

Asimismo, no resultan correctas sus afirmaciones en cuanto a que no se ha configurado la situación requerida por el tipo infraccional que se le imputa, por cuanto no se advierte que se haya configurado en la especie una grave contradicción entre libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos, con los datos que surgen de las declaraciones juradas, máxime cuando no lleva libros, ni registraciones contables, toda vez que como surge del Informe Final de Inspección se han examinados los registros y documentación aportados por el propio contribuyente y los Subdiarios de IVA, entre otros (vid. fs. 36 A/A).

En tales circunstancias cabe concluir que las presunción se encuentra correctamente aplicada por el organismo fiscal y la multa aplicada se ajusta a la realidad de los hechos acaecidos, toda vez que se verifica la grave contradicción requerida por la norma anteriormente apuntada sobre la determinación de la materia imponible, que permita aseverar sobre la existencia de un actuar doloso de parte de la aquí apelante.

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, computando créditos fiscales improcedentes y no declarando débitos fiscales por operaciones gravadas, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del Fisco.

Por lo expuesto, concluyo que la sanción impuesta por el organismo fiscal ha sido adecuadamente ponderada, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino que también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, por ello voto por confirmar la multa apelada, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- Adhiero a los Considerandos I a III del voto del Vocal Instructor, pero por la jurisprudencia que a continuación se cita no comparto la solución que allí propone respecto de la condonación de pleno derecho de la multa aplicada

que el Sr. Mejalelaty solicita se trate como cuestión previa.

No se encuentra en discusión y así surge de los antecedentes administrativos, que el Sr. Mejalelaty regularizó las obligaciones tributarias 1 a 10 y 12/2015 a través de un plan de facilidades de pago K937813, consolidado el 22/08/2018 en 6 cuotas, en los términos de la RG N° 4289, que fue cancelado. Adicionalmente, el período fiscal 11/2015, por un monto de $123.458,97, fue cancelado de la siguiente forma: $40.140,52 mediante pago bancario del 17/12/2015; $73.260,27 fue incluida en el plan de pagos ya referido y, por último, el 12/12/2015 se compensaron las sumas de $107,35, $6.558,50 y $28,58, mientras que $3.363,75 que fue compensada en la misma fecha fue rechazada.

Es decir que a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.541, la deuda origen de la sanción recurrida en este Expediente se encontraba regularizada salvo por la compensación rechazada por la suma de $3.363,75.

A la hora de analizar si corresponde en dicho supuesto el beneficio de la condonación de la sanción, debe recordarse que el art. 8° de la ley 27.541 (BO 23/12/2019), modificado por la ley 27.562 (BO 26/8/2020), estableció que los contribuyentes y responsables de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la AFIP, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con éstas, al régimen de regularización de deudas tributarias y de condonación de intereses, multas y demás sanciones al que se refiere el Título IV, del Capítulo I, de esa ley.

Y si bien en dicha norma se excluyen de sus beneficios a determinados sujetos, entre ellos, en lo que aquí interesa, a las personas que posean activos financieros situados en el exterior y que no lleven a cabo el acto de repatriación en las condiciones económicas y jurídicas a las que allí se hace referencia, que es el supuesto que invoca la representación fiscal, lo cierto también es que dicha exclusión, tal como resolviera Cámara que ejerce como tribunal de Alzada de este Tribunal al fallar en la causa “Telcom Ventures de Argentina S.A.” en sentencia del 21/6/2021, no rige cuando se trata exclusivamente de la aplicación del beneficio de condonación de pleno derecho de la sanción.

En efecto, dijo allí, “*Que, de acuerdo al contexto normativo supra trascripto, corresponde determinar si la actora se encuentra excluida del beneficio establecido por el art. 12, cuarto párrafo, de la ley 27.541 -y su modificatoria- en función de su carácter de persona jurídica que: (i) no reviste la calidad de MIPyME, entidad sin fines de lucro u organización comunitaria y (ii) es titular de un activo en el exterior no repatriado en los términos exigidos por el art. 8° de la mencionada norma.*

A tal fin, cabe adelantar que un análisis integral del plexo legislativo involucrado permite considerar que la condición de repatriación a la que refiere el art. 8° de la ley 27.541 se encuentra establecida únicamente para aquellos sujetos que pretendan acogerse al régimen de moratoria y gozar de los beneficios previstos para obligaciones tributarias regularizadas en los términos allí dispuestas, pero no para la condonación de las multas correspondientes a obligaciones tributarias sustanciales canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley, supuesto contemplado en el cuarto párrafo del art. 12 de la referida norma.

En efecto, el art. 8° supra transcripto resulta claro en cuanto exige la repatriación de al menos el 30% del producido de la realización de los activos extranjeros “dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación”. En esa misma línea, el art. 8°, punto 2° de la RG 4816 establece que: “En el caso de que el mismo sujeto regularice la deuda mediante diversos planes de facilidades de pago, pago al contado y/o compensación, el plazo de SESENTA (60) días previsto en el artículo 8° de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones se computará desde la primera adhesión”.

Seguidamente, el punto 3° del mismo artículo reza: "El incumplimiento de la repatriación del producido de la realización de los activos financieros en el plazo fijado en el artículo 8° de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones, en los términos y condiciones previstos en esta resolución general, determinará el rechazo de la adhesión al régimen de regularización."

En este escenario, no resulta ocioso señalar que, de acuerdo a la nota aclaratoria 38.1 de la RG 4816, "La adhesión se refiere a la manifestación de la voluntad a través del reconocimiento de la deuda mediante el plan de facilidades de pago, pago al contado o compensación"; definición que no condice con el significado de la locución "de pleno derecho" incorporada por el legislador en el art. 12, cuarto párrafo, de la ley 27.541 -y su modificatoria- y utilizada por el Máximo Tribunal para calificar los efectos de aquellas normas que no requieren petición de parte" (Conf. Fallos: 277:347; 281:297; 295:729 y 815; 321:3160 y 330:4544)."

Agregó en dicha oportunidad también que, "*Por lo demás, en nada modifica lo expuesto la circunstancia de que el art. 28 de la RG 4816 supedite el registro automático de la condonación en el sistema informático del organismo recaudador al cumplimiento de "los distintos requisitos dispuestos en la presente norma." Ello es así por cuanto; (i) a diferencia de la redacción del art. 25 de la RG 4667 supra transcripto, el art. 28 de la RG 4816 no establece requisitos "para hacer efectivo el beneficio de condonación" sino para efectuar un registro automático de la misma; y (ii) la disposición mencionada en último lugar refiere a la condonación de pleno derecho de multas e intereses y respecto a estos últimos, el art. 9°, último párrafo de la RG 4816 prescribe "De tratarse de obligaciones tributarias canceladas con anterioridad a la vigencia de la Ley 27.562 que se encuentren en curso de discusión en sede administrativa, contencioso-administrativa o judicial por vía de repetición, el beneficio de condonación de los intereses en los términos previstos en el quinto párrafo del artículo 12 de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones resultará procedente siempre que el interesado desista de la acción y del derecho y renuncie a la promoción de cualquier procedimiento respecto de la obligación cancelada, en cuyo caso deberá presentar el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo) mediante el servicio con Clave Fiscal denominado "Presentaciones Digitales", implementado por la Resolución General N° 4503 y su complementaria, seleccionando el trámite "Presentación F. 408 - Allanamiento o desistimiento."*

Por lo tanto, la letra del art. 28 de la RG 4816 no es determinante para tener por válida la interpretación ensayada por el Fisco Nacional puesto que la referencia al cumplimiento de los requisitos para "registrar" la condonación no implica que sea exigible la repatraición; máxime cuando la RG 4687: (i) establece condiciones específicas para el supuesto de condonación de pleno derecho de intereses vinculados a obligaciones sustanciales canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.541 y su modificatoria (conf. art. 9°, último párrafo); y (ii) reglamenta los requisitos aplicables a la condonación de multas como la aquí involucrada en los arts. 25, inciso a, y 27; todo lo cual conduce a desestimar el agravio impetrado.

En este contexto, es dable advertir que el legislador podría haber incorporado la limitación prevista en el art. 8° de la ley 27.541 y su modificatoria en el art. 16 de esa norma que excluye "de las disposiciones de esta ley" a quienes se hallen en alguna de las situaciones allí enumeradas, o bien replicarla en el art. 12 para que proceda la condonación de las multas y demás sanciones, pero no lo hizo. Frente a ello, no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (ar. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), sin que quepa atribuir a las normas un alcance que implique la tacha de inconsecuencia en el órgano del cual emanan (Fallos: 310:1689 y dictamen de la Procuradora al que remite la Corte Suprema en Fallos: 343:702)".

Este fue el criterio adoptado también al fallar en "Smurfit Kappa S.A.", del 5/4/23.

En el caso, de las constancias de la causa surge que el Sr. Mejalalety había cancelado a la fecha de la sanción de la ley 27.541 las obligaciones tributarias que dieron lugar a la imposición de la sanción, salvo por la suma de $3.363,75, que corresponde a una de las compensaciones que realizara en el año 2015 que fue rechazada por improcedente.

Así las cosas, en los términos de la jurisprudencia antes citada, no puede decirse que se haya *adherido* al régimen de la ley 27.562 y sus reglam. ni tampoco que se *acogiera* a sus disposiciones, que son los términos que allí se utilizan cuando se condiciona la procedencia de sus beneficios al recaudo de repatriación del activos en el exterior, ya que no regularizó una deuda pendiente de pago durante su vigencia ni utilizó tampoco ninguna de las formas de cancelación allí previstas. Con arreglo al principio de legalidad que con especial énfasis rige en materia tributaria por mandato constitucional, no corresponde dar al texto de la ley un alcance que no es el que se desprende de sus estrictos términos y condicionar uno de sus beneficios a requisitos que no están allí específicamente exigidos.

No se me escapa que con posterioridad la RG AFIP N° 5101/2021, en su art. 48, se modificó y exige la repatriación de los bienes situados en el exterior para los sujetos alcanzados por el beneficio de condonación establecido por el art. 12, párr. 4° y 5° de la ley 27.541, pero en el caso, dicho requisito no resulta de aplicación para el Sr. Mejalelaty, en tanto su situación se perfeccionó con anterioridad a su entrada en vigencia (18/11/2021), ya que la regularización de las obligaciones corresponde a pagos bancarios y por compensación realizados en el año 2015 y planes de pago presentados y cancelados en el año 2018.

Este fue el criterio adoptado en fecha reciente por la Cámara al fallar en “Ostry”, sentencia del 10/11/2022.

Lo expuesto, sumado a que no surge de autos que el recurrente se encuentre comprendido en las exclusiones del art. 16, así como tampoco en las restantes del art. 8° de la misma ley, resulta suficiente para declarar la condonación de la multa aplicada.

Ello así, corresponde declarar condonada la multa aplicada en la Resolución S/MM/1179/18, en la proporción en que fueron canceladas las obligaciones tributarias que dieron origen a la multa, con costas por su orden.

II.- En cuanto a la suma de $1.650, correspondiente a la parte que se encuentra impaga por el saldo de $3.363,75 que no fue regularizado, según lo reseñado en el Considerando I precedente, corresponde confirmar la Resolución por las razones dadas por el Vocal Instructor en su voto -Considerando V-, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al Considerando I del Voto de la Dra. O´Donnell.

II.- Que con respecto al importe de $ 1650.-, correspondiente a la parte que se encuentra impaga por el saldo de $ 3367,75, que no fue regularizado, por aplicación del principio de insignificancia o bagatela, voto por su condonación. Costas por su orden.

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1. Declarar condonada la multa aplicada en la Resolución S/MM/1179/18, en la proporción en que fueron canceladas las obligaciones tributarias que dieron origen a la multa, con costas por su orden.

2. Confirmar parcialmente la multa apelada en la suma de $ 1.650.-, correspondiente a la proporción que se

encuentra impaga, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 11:55:24 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 13:28:35 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 18:09:35 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 18:09:36 -03:00