República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-118219052-APN-VOCIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA V. 9a. "COLLESELLI, CLAUDIO DANIEL" EX-2024-120972168-APN-SGAI#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7ª Nominación), Claudio Luis (Vocal Titular de la 8ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Subrogante de la 9ª Nominación), para resolver el expediente **EX-2024-120972168-APN-SGAI#TFN** caratulado **“COLLESELLI, CLAUDIO DANIEL s/ recurso de apelación”**.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que mediante IF-2024-120972148-APN-DTD#JGM los doctores Omar Albano Rizzo y León Ezequiel Kuvischansky en representación del Sr. Claudio Daniel Colleselli interponen recurso de apelación contra la Resolución N° 322/2024 (S1/DV JROS) de fecha 14 de octubre de 2024 mediante la cual se le aplicó una multa por el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2021 en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), equivalente al 200% del tributo presuntamente omitido.

Manifiesta que su representado presentó la declaración jurada rectificativa el 25/04/2024 abonando la totalidad del saldo con fecha 31/05/2024.

Se agravia porque entiende que la multa que el Fisco pretende aplicarle estaría condonada por la aplicación del art. 7° de la ley 27.743, toda vez que los requisitos para acceder a dicho beneficio son la cancelación de la obligación principal antes del 31/03/2024 y que la multa o la sanción no se encuentre firme ni cancelada a la fecha del acogimiento del régimen establecido por dicha ley (sic).

Sostiene que si bien la obligación fue cancelada con posterioridad al 31/03/2024 la multa es una sanción de naturaleza penal y, por lo tanto, resultan aplicables los principios del derecho sancionatorio, entre ellos cobra relevancia el de la retroactividad de la ley más benigna, toda vez que la ley 27.743 regula cuestiones penales.

Considera que no puede ser intención del legislador colocar en una situación jurídica más gravosa a aquellos contribuyentes que, como en su caso, cumplieron con un pago total con anterioridad a que comenzara a regir la ley respecto de quienes adhirieron al régimen mediante un pago al contado o bien reformularon un plan de pagos vigente o

directamente formularon uno, a partir de su entrada en vigencia.

Advierte que se trata de una interpretación literal y dogmática de la ley y su reglamentación, sin contemplar la naturaleza penal de la sanción y como consecuencia, se vulneran derechos constitucionales de igualdad ante la ley, proporcionalidad, razonabilidad y de no discriminación de los actos administrativos. Cita jurisprudencia y doctrina que avalan su postura.

Solicita que se haga lugar al recurso incoado dejando sin efecto la resolución recurrida.

II.- Que por IF-2025-13133306-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido oportunamente, manifiesta que al no haber la actora cancelado la obligación en el tiempo requerido por la norma no le corresponde la condonación prevista en ella.

En oposición a lo planteado por la recurrente considera que hacer lugar a la pretensión solicitada afecta los derechos constitucionales de legalidad, proporcionalidad e igualdad en las cargas públicas colocando en un plano de desigualdad a quienes cumplieron con la condición temporal exigida por la ley.

Señala que la sanción en debate no pertenece al ámbito penal sino al administrativo sancionador y por lo tanto no está sujeta al principio de ley penal más benigna.

Por último, estima que la graduación de la multa al 200% por mediar una conducta reincidente por parte de la actora resulta correcta, toda vez que ni la sanción ni su graduación fueron materia de discusión en estos actuados.

III.- Que mediante la PV-2025-114852534-APN-VOCIX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “C”.

IV.- Que ello así corresponde establecer si procede el beneficio de condonación para la multa apelada en autos.

Que el Régimen de Regularización excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social previsto en el Título I de la ley 27.743 (B.O. 08/07/2024) contempla los beneficios asociados al acogimiento que se realice según los supuestos allí previstos atento fecha de adhesión y forma de pago o sí lo adeudado ya hubiera sido cancelado con anterioridad a la vigencia de la mencionada norma (09/07/2024).

Que conforme se verifica en el informe final de inspección obrante en los antecedentes administrativos acompañados a la presente causa en IF-2025-13130303-APN-DTD#JGM el contribuyente presentó el 25/04/2024 las declaraciones juradas rectificativas de conformidad con el ajuste practicado a instancia de la fiscalización y el pago fue realizado el 31/05/2024, según lo manifestado por las partes.

V.- Que el 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. Además, su segundo párrafo contempla el caso particular de planes de pago vigentes al 31 de marzo de 2024.

A continuación, se debe tener presente lo dispuesto en el artículo 7°, primer párrafo de la ley, el cual mediante remisión al artículo 6°, prevé la condonación del ciento por ciento (100%) de las multas aplicadas cuando se trate de obligaciones fiscales vencidas al 31 de marzo de 2024, inclusive; como de “pleno derecho” si se abonaron antes del 31 de marzo de 2024 o asociadas al acogimiento en los términos de los artículos 6° y 7° a partir del dictado de la ley.

Con relación específicamente a estos últimos pagos al contado, la condonación procede en forma inmediata, en la medida que se instrumente bajo cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 6°.

Si bien es real que ha quedado literalmente una ventana de posibilidades fuera del régimen de regularización de la ley 27.743, esto es, para los pagos realizados entre el 1/4/2024 y la fecha de sanción de la citada norma (B.O. 8/7/2024),

entiendo que i) frente a la existencia de un proceso normal de debate parlamentario y sanción de las leyes, donde ha quedado una distancia temporal importante entre la fecha de corte para las condonaciones de pleno derecho -31/3/2024- y la de sanción del régimen, y ii) gozando del beneficio respecto de aquellos pagos de capital que se realicen desde el 8 de julio de 2024; no pueden dejar de tener un tratamiento idéntico aquellos pagos de obligaciones principales operados en la "ventana" de tiempo identificada ut-supra, pues una interpretación en contrario llevaría a una secuencia irracional de condonar si se pagó antes del 31/3/2024 –pleno derecho-; a tratar la multa y eventualmente no condonar de corresponder si se pagó entre el 1/4/2024 y el 8/7/2024 y finalmente condonar si se pagó a partir de esta última fecha y hasta el mes de diciembre del mismo año, período en que finalizó la vigencia del régimen de acogimiento.

Por todo lo expuesto corresponde tener por condonada la multa aplicada para el período fiscal 2021, con sustento en la normativa citada e imponer las costas en el orden causado, atento que el juez administrativo pudo haber considerado estrictamente la normativa disponible y entender la falta de un tratamiento específico para el caso bajo análisis.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que de lo manifestado por el recurrente en su escrito de interposición del recurso y lo expresado por el ente recaudador mediante IF-2025-13133306-APN-DTD#JGM, surge que la obligación sustancial que diera origen a la multa aplicada fue totalmente abonada el día 31/05/2024.

II.- Que la ley 27.743 (B.O. 08/07/2024) prevé, con alcance general, una serie de beneficios para los sujetos que se acojan al presente régimen; particularmente, el artículo 7° establece que en los casos mencionados en los incisos a), b), c), d) y e) del primer párrafo del artículo 6° se condonará el 100% de las multas aplicadas, en tanto que el mismo beneficio aplicará para el supuesto contemplado en el segundo párrafo del mismo. Esto es, la regularización de la obligación sustancial a través de un plan de facilidades consolidado de conformidad con lo establecido en dicha normativa o la refinanciación de un plan anterior, también de acuerdo a lo allí dispuesto.

Asimismo, el párrafo 5° del citado artículo 7° establece la condonación de pleno derecho de las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas hasta el 31 de marzo de 2024, siempre que no se encontraren firmes y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.

Por último la RG 5525/2024, reglamentaria de la ley bajo análisis, dispone que "*El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: ...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*".

III.- Teniendo en consideración que la obligación sustancial que originara la sanción aquí controvertida no fue regularizada ni cancelada de acuerdo a los supuestos admitidos por la normativa aplicable para gozar de los beneficios allí contemplados, corresponde rechazar la condonación invocada, debiendo continuar las presentes actuaciones según su estado.

Ello así, toda vez que, como ha expresado nuestro Tribunal Cimero, la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando esta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma, ya que de otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal equivaliese a prescindir de su texto (Fallos: 313:1007; 321:1434; 323:3139; 326:4909, 346:1501, entre otros).

Por otra parte, la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen, por lo cual las leyes deben interpretarse conforme el sentido propio de las palabras, computando que los términos utilizados no son superfluos sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los preceptos (Fallos: 200:165; 304:1795; 315:1256, entre otros).

El Dr. Luis dijo:

1) Que adhiere al voto de la Dra. Marmillon

2) Que sin perjuicio de ello, quiero señalar que no se me escapa la posible injusticia que representa la solución que acompaño, pero lo cierto es que la rígida tipicidad que gobierna la materia penal –y la infraccional forma parte de ella- inhibe la posibilidad de una interpretación extensiva de la norma que conduzca a alcanzar casos no previstos en ella. En efecto, ante una situación similar la CSJN señaló que *"…la circunstancia de que, al tratarse de un régimen excepcional, como es el previsto en el Título II del Libro II de la ley 27.260, la regla hermenéutica que impera en orden a la asignación de sus alcances, exige considerar con estrictez y apego la letra de sus preceptos, de modo que no debe extenderse a supuestos no contemplados específicamente por la norma"* (Fallos 345:849, considerando 16, entre otros).

Por otro lado, tengo para mí que el legislador pudo válidamente haber previsto las consecuencias resultantes de ese período "ventana" al que refiere el Dr. Martín, pero lo cierto es que no lo hizo y, debo recordar que no cabe presumir su inconsecuencia o falta de previsión (Fallos 329:4007; 322:2189; 321:2021 y 2453 entre muchos otros). A ello, corresponde agregar que resulta ajeno al control judicial y de este Tribunal el examen sobre la conveniencia, oportunidad, acierto o error del criterio adoptado por el legislador en el ámbito propio de sus atribuciones (Fallos 347:1137 entre otros) y, además, la separación de poderes no consiente a los juzgadores el poder prescindir de lo dispuesto por la ley, so color de su posible injusticia o desacierto (Fallos: 342:1376 considerando 10, último párrafo, entre muchos otros).

En atención a la votación que antecede, por mayoría **SE RESUELVE:**

Rechazar la condonación invocada, debiendo continuar las presentes actuaciones según su estado.

Registrese y notifíquese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.23 14:56:50 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.23 15:37:54 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.23 17:02:39 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal Subrogante
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.23 17:02:41 -03:00