República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-64756843-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Julio de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-127768993- -APN-SGAI#TFN; Alejandro Coppolillo s/ Apelación

---

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° EX-2025-127768993-APN-SGAI#TFN, caratulado: **"Alejandro Coppolillo s/ Apelación"** (y sus acumulados) a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que Alejandro Coppolillo interpone recursos de apelación contra las Resoluciones N° 167-2025-E-ARCA-DVRRLP#SDGOPII, 168-2025-E-ARCA-DVRRLP#SDGOPII, 169-2025-E-ARCA-DVRRLP#SDGOPII y 170-2025-E-ARCA-DVRRLP#SDGOPII, todas de fecha 27 de octubre de 2025, dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la A.R.C.A., donde se resolvió de la siguiente manera:

- Resolución N° 167/2025 que determinó de oficio la obligación impositiva frente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2020 a 10/2022, con más intereses resarcitorios y se difirió el tratamiento de sanciones en virtud del art. 20 del Régimen Penal Tributario.

- Resolución N° 168/2025 que determinó de oficio y con carácter parcial, la obligación impositiva frente al Impuesto a las Ganancias por los períodos 2020 y 2021 con más de intereses resarcitorios y aplicó una multa por el período fiscal 2020, difiriéndose el tratamiento de la conducta fiscal desarrollada durante el año 2021 en virtud del art. 20 del Régimen Penal Tributario.

- Resolución N° 169/2025 que determinó de oficio y con carácter parcial, la obligación impositiva frente al Impuesto al Valor Agregado, Período fiscal 11/2022, con más intereses resarcitorios y resolvió aplicar multa equivalente al 100% del impuesto dejado de ingresar.

- Resolución N° 170/2025, mediante la cual se determinó de oficio y con carácter parcial, la obligación impositiva frente al Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2022, con más la aplicación de intereses resarcitorios, difiriéndose el tratamiento de sanciones con fundamento en el art. 20 del Régimen Penal Tributario.

Así las cosas, en primer lugar, la actora se agravia en cuanto señala que la administración a través de las resoluciones impugnadas, convalida y confirma la decisión de aplicar retroactivamente el Decreto N° 773 al acogimiento al Régimen del blanqueo formulado por el Sr. Coppolillo, antes de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina.

Manifiesta que, se adhirió válidamente al régimen con fecha 13 de agosto de 2024 —mediante la presentación de la declaración jurada prevista en el art. 22 de la ley—, consolidando desde ese momento el derecho a acceder a los beneficios previstos en el texto legal vigente a esa fecha, entre ellos la liberación relativa al impuesto sobre salidas no documentadas contemplada en el art. 34 inc. c) punto 1 de la Ley 27.743.

Indica que fue bajo la vigencia de las normas apuntadas, que presentó, en tiempo y forma, la declaración jurada prevista en el art. 22 de la Ley 27.743 antes de que venciera el plazo previsto para la "Etapa 1" (Transacción N° 1032951782), manifestando su decisión de regularizar dinero en efectivo existente en su poder y en la República Argentina con anterioridad al 31 de diciembre de 2023.

Pone de resalto que el actor satisfizo en tiempo y forma el plan de conducta a su cargo: el 24 de septiembre de 2024 a depositar la suma indicada en la "Cuenta Especial de Regularización de Activos" abierta bajo su titularidad en el "Banco Credicoop Cooperativo Ltd." la suma de ochenta y seis millones ochenta y un mil pesos ($86.081.000) en la Cuenta Especial de Regularización de Activos (CERA) N° 014621/6, culminando el trámite el 17 de octubre de 2024 con la presentación de la declaración jurada.

Afirma, en consecuencia, que las modificaciones introducidas posteriormente por el Decreto 773/2024, publicado en el Boletín Oficial el 30 de agosto de 2024, no pueden ser aplicadas retroactivamente a su situación jurídica, pues ello importaría afectar derechos adquiridos e infringir el principio de irretroactividad de la ley consagrado en el art. 7 del Código Civil y Comercial de la Nación y la garantía de propiedad prevista en el art. 17 de la Constitución Nacional.

En tal sentido cita jurisprudencia afirmando que, cuando bajo la vigencia de una ley, el particular ha cumplido todos los actos, condiciones sustanciales y requisitos formales previstos en ella para ser titular de un determinado derecho, debe considerárselo adquirido, pues la situación creada por dicha ley se transforma en una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto, que se hace inalterable y no puede ser suprimida por ley posterior sin agravio del derecho de propiedad que consagra el art. 17 de la Constitución Nacional.

Esgrime que, resulta claro que A.R.C.A. pretende hacer una aplicación retroactiva, en flagrante violación del art. 7 del Código Civil y Comercial de la Nación, a situaciones fácticas consolidadas en forma previa a su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina.

Asimismo, invoca la transgresión de la división de poderes constitucionales. Cuestiona la validez constitucional del Decreto 773/2024 en cuanto —según afirma— excedería las facultades reglamentarias previstas en el art. 99 inc. 2 de la Constitución Nacional, alterando el contenido material de una ley formal dictada por el Congreso de la Nación. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Enfatiza que, si el contribuyente desea acceder al beneficio en cuestión, debe cumplir el plano de conducta definido por la reglamentación, cuya vigencia está condicionada a su publicación en el Boletín Oficial; una vez publicada, el contribuyente tiene la certeza de cumplir el procedimiento establecido para acceder al beneficio, de forma tal que el cumplimiento del primer paso del procedimiento por parte del contribuyente impone al Estado la obligación de mantener el plafón fáctico a futuro, mínimamente mientras el contribuyente recorra el camino prestablecido.

En otro orden de cosas, indica que el actor no estaba obligado a presentar ninguna declaración jurada, mucho menos el Formulario N° 408/PD referido por A.R.C.A. atento que el acogimiento al Régimen de Regularización de Activos “Ley 27.743” no le impuso la obligación de desistir de ningún recurso ni proceso judicial o administrativo en trámite, siendo un requisito únicamente exigible para el caso de acogimiento al plan de pagos establecido en la misma Ley. Por tal motivo señala que la no presentación del formulario 408/PD mal puede tener las consecuencias apuntadas por A.R.C.A. en la resolución recurrida.

Finalmente, reserva la cuestión federal y solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que, el Fisco Nacional contesta los recursos y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar, destaca que la apelante no ha formulado agravios concretos contra la metodología aplicada para determinar la materia imponible.

Sostiene que, al no existir controversia sustantiva respecto de las determinaciones de oficio de la materia imponible, se refuerza su legitimidad, correspondiendo su confirmación.

Entrando al fondo del asunto, afirma que no se constata ofrecimiento de ningún elemento probatorio con que el apelante acredite los dichos de sus presentaciones.

Cita lo dispuesto por el Juez administrativo: *“...los ajustes técnicos no derivan de la detección de tenencias y/o bienes no declarados, pues ni su existencia ni su titularidad están en discusión, por lo que este tipo de ajustes no son susceptibles de ser incluidos en el Régimen de Regularización de Activos. De la misma manera resulta cuando el ajuste se centra en pasivos no justificados por cuanto pretenden financiar bienes ya declarados, atendiendo que el objeto del Régimen es alcanzar a los bienes mantenidos ocultos por parte del contribuyente.”*

Por otro lado, ante las extensas consideraciones vertidas tendientes a impugnar constitucionalmente las previsiones contenidas en que el Poder Ejecutivo al dictar el Decreto 773/2024 que modificó el Decreto 608/2024 al extralimitarse en su función reglamentaria vulnerando los principios de legalidad y razonabilidad, recuerda que la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que las facultades de reglamentación habilitan a establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones, aún cuando no hayan sido contemplados por el legislador de una manera expresa, siempre que se ajusten al espíritu de la norma reglamentada o sirvan, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue. En tales condiciones, señala que son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que esta. Cita jurisprudencia.

Sostiene que, contrariamente a la interpretación que pretende introducir la parte actora, la normativa aplicable establece que el sólo hecho de manifestar la voluntad de adhesión (artículo 21 de la Ley 27.743) no implica la aceptación al Régimen de Regularización de Activos, la que quedará sujeta al cumplimiento de los demás requisitos como la presentación de la declaración jurada requerida en el artículo 22 de la Ley 27.743, y el pago del Impuesto Especial de Regularización, de corresponder.

A lo indicado, agrega que el Decreto 773/2024 incorporó como último párrafo del artículo 21 del Decreto 608/2024 la imposibilidad de liberar las obligaciones procedentes, entre otras, del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado proveniente de facturas consideradas apócrifas.

Así, asevera que el Sr. Coppolillo en el recurso en traslado menciona que el 13/08/2024 presentó la declaración jurada prevista en el artículo 22 de la Ley 27.743 (declaración jurada con la identificación de los bienes objeto de

regularización) -transacción Nº 1032951782-.

Luego, ratifica que de la consulta a las bases del Organismo, surge que el obligado no acompañó la documentación que dice adjuntar, se observa que la declaración jurada mencionada fue presentada el 17/10/2024 mediante transacción 1047933601. Según idéntica consulta la transacción referida por el auditado corresponde al F. 3320- Régimen de Regularización de Activos - Manifestación de Adhesión presentada el 13/08/2024 establecida por el artículo 21 de la Ley 27.743, sin imputar a base imponible alguna de acuerdo a las previsiones incorporadas por el artículo 1° de la Resolución General N° 5573.

Agrega que, tampoco se constata el cumplimiento de la presentación de la declaración jurada Nº 408/PD con el allanamiento o desistimiento de las acciones, reclamos y recursos en trámite, así como la renuncia a toda acción y derecho -incluso el de repetición- por los conceptos y montos por los que se formule la adhesión, pretendido por el Sr. Coppolillo.

Destaca que, empece a que la contraparte no formula agravio concreto en relación a los fundamentos del ajuste, ratifica las constataciones y la conclusión de lo actuado en sede administrativa. Procede a la reproducción de las circunstancias y particularidades verificadas que sustentan la pretensión fiscal desarrolladas en las resoluciones determinativas (vide págs. 14/22 de IF-2026-11487309-APN-DTD#JGM formuladas de igual manera en todas las respectivas contestaciones).

Finamente ante la falta de agravios por las sanciones endilgadas y los intereses resarcitorios solicita su confirmación.

Hace reserva de caso federal, destaca que la contraparte omite todo ofrecimiento de diligencias probatorias que respalden sus manifestaciones y solicita se confirmen los actos, con costas.

III.- Que, mediante PV-2026-54761893-APN-VOCV#TFN, toda vez que no hay prueba ofrecida por las partes, se resuelve declarar que la causa se resolverá con las constancias de autos, quedando conclusa para definitiva. Que mediante PV-2026-56995443-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “B”, la que inmediatamente los pone para dictar sentencia.

IV.- Que expuesto lo que antecede, corresponde analizar los antecedentes administrativos de la presente causa.

Conforme surge del informe final de inspección obrante a IF-2026-29291388-APN-DTD#JGM fs. 110/116, se trata de una persona humana, con actividad principal declarada de “Instalaciones de gas, agua, sanitarios y de climatización, con sus artefactos conexos”, CIIU 432200.

Los presentes actuados tienen su génesis en fecha 11/05/2023 donde se dispuso el inicio de una verificación al contribuyente de marras mediante la O.I. N° 2.139.787 a través de la División Fiscalización Nº 2 de la Dirección Regional La Plata, referida al cumplimiento de las obligaciones relativas, en lo que en este acto concierne, al Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 02/2020 a 09/2022, al Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2020 y 2021. Posteriormente se ampliaron los períodos a verificar del Impuesto al Valor Agregado incorporando 01/2020 y 10/2022 y luego 11/2022.

Que a lo largo de la verificación se observaron una serie de inconsistencias, en ese sentido se detectó:

* Utilización de facturas apócrifas

* Registración de operaciones que no se corresponden con gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas

* Exteriorización de pasivos computados en exceso

* Diferencia entre las compras y gastos declarados en el Impuesto al Valor Agregado y los computados en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias.

Entre los proveedores considerados apócrifos se encuentran los siguientes: VILLALBA ANDRES LEONEL, ALEGRE JORGE LUIS, ACUÑA OSCAR DANIEL, MONZÓN MAURO DAMIAN, MELONI MARIANO DEMIAN, ORESTES CONSTRUCCIONES, ALLE MASCHINEN SRL, MASK CONSTRUCCIONES SRL y NIVEL 3 ARGENTINA S.A.

Así las cosas, y en lo que aquí interesa, la parte actora se acogió a los beneficios del régimen de Regularización Fiscal de Activos en los términos de la ley 27.743 presentando el F. 3320 que contiene la *Manifestación de Adhesión* prevista en el art. 21 de la ley 27.743 en fecha 13/08/2024 y el 17/10/2024 presentó la declaración jurada correspondiente al art. 22 de la ley 27.743.

Con posterioridad y empece a lo expuesto, el juez administrativo emite los respectivos actos determinativos de deuda por los períodos fiscales involucrados, en virtud de considerar que la liberación pretendida de los cargos por el Sr. Coppolillo no puede prosperar en virtud de los considerandos vertidos en dichos actos y en torno a los requisitos establecidos por el decreto reglamentario de la Ley 27.743, cuyos argumentos son reproducidos por la representación fiscal.

V.- Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VI.- Que, de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la *litis*, siguiendo el orden y carácter en que los distintos agravios han sido introducidos por el recurrente, en primer lugar, resulta conveniente analizar la norma involucrada.

Que mediante el Título II de la Ley 27.743 se estableció el Régimen de Regularización de Activos. El art. 18 estableció los sujetos alcanzados, el art. 21 la manifestación de adhesión, el art. 22 la declaración jurada a presentar, entre otras cuestiones referidas al régimen.

Por su parte, el art. 34 dispone *“Los sujetos que adhieran al presente Régimen de Regularización de Activos, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados: a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 18, ni a los tres artículos sin número agregados a continuación del artículo 18, de la ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), de Procedimiento Fiscal, con respecto a las tenencias declaradas; b)* ***Quedan liberados de toda acción civil y por delitos tributarios, cambiarios, aduaneros e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes, créditos y tenencias que se declaren en el presente régimen, en las rentas que éstos hubieran generado y en los fondos que se hubieran usado para su adquisición, así como el cobro y la liquidación de las divisas provenientes de la Regularización de Activos de dichos bienes, créditos y tenencias.***

(…) c) Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes declarados en el presente régimen, así como de las respectivas obligaciones accesorias, de acuerdo con las siguientes disposiciones: 1. Impuestos a las Ganancias, Impuesto a las salidas no documentadas (conforme el artículo 40 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones), Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas e Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, respecto de los bienes regularizados y sobre los fondos que hubieran utilizado para la adquisición de estos bienes. 2. Impuestos Internos e Impuesto al Valor Agregado que puedan aplicar sobre las operaciones que originaron los fondos con los que el bien regularizado fue adquirido o sobre los fondos en efectivo que sean regularizados. *3. Impuestos sobre los Bienes Personales, el Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia establecido por la ley 27.605 y la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas, respecto del impuesto originado por el incremento del activo imponible, de los bienes sujetos a impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en pesos a las tenencias y/o bienes declarados. 4. Los impuestos citados en los incisos precedentes que se pudieran adeudar por los períodos fiscales anteriores al que cierra al 31 de diciembre de 2023, inclusive, por los bienes regularizados bajo el presente Régimen de Regularización de Activos;"* (el resaltado me pertenece).

d) Los sujetos que regularicen bienes que poseyeran a la Fecha de Regularización, sumados a los que declaren en las respectivas declaraciones juradas de los ejercicios finalizados hasta el 31 de diciembre de 2023, inclusive, tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad al 31 de diciembre de 2023 y no lo hubieren declarado.

En el caso que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia que fuera de propiedad de los mencionados sujetos a la Fecha de Regularización y que no hubiera sido declarado mediante el presente Régimen de Regularización de Activos ni con anterioridad, se privará al sujeto que realiza la regularización de los beneficios indicados en el inciso d) precedente, sin que resulten afectados los beneficios de los incisos a), b) y c) del presente que refieren a los bienes regularizados mediante el presente régimen".

Por otro lado, el art. 21 del decreto reglamentario de la Ley citada dispone: "*Se consideran comprendidas dentro de las liberaciones previstas en los incisos b) y c) del artículo 34 de la ley las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esa norma legal y se vinculen con los bienes, créditos y tenencias del contribuyente al 31 de diciembre de 2023 que sean regularizados, y en la medida de esos bienes, créditos y tenencias.* ***No se encuentran alcanzados por la liberación a la que se refiere el párrafo precedente el gasto computado en el impuesto a las ganancias, el impuesto a las salidas no documentadas y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, provenientes de facturas consideradas apócrifas por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP)"*** (el resaltado me pertenece).

A su vez, los artículos 21 y 22 de la citada ley establecen: *Artículo 21.- Manifestación de adhesión. Para adherir al presente Régimen de Regularización de Activos, el contribuyente deberá realizar su adhesión en la forma que indique la reglamentación.* ***Al momento de manifestar su adhesión, no deberá aportar documentación o información adicional respecto de la adhesión al régimen.*** *La fecha de la manifestación de adhesión del presente artículo definirá la etapa del régimen aplicable a ese contribuyente, según se indica en el artículo 23. Si un contribuyente regularizara bienes en más de una de las etapas previstas en el artículo 23, se deberá considerar a todos los efectos la etapa en la cual efectuó la última adhesión. Artículo 22.- Declaración Jurada.* ***En forma posterior a la manifestación de adhesión regulada en el artículo 21, el contribuyente deberá***

presentar la declaración jurada del Régimen de Regularización de Activos según los plazos que se indican en el artículo 23. *La reglamentación establecerá los requisitos formales de esta declaración jurada, que incluirá la documentación y demás información que deberá ser aportada por el sujeto adherente respecto de los activos incluidos en el presente régimen.* (El resaltado me pertenece)

Reseñada la normativa involucrada y las posturas de las partes corresponde dilucidar a este Tribunal si resulta o no aplicable al caso la limitación reglamentaria establecida por la norma citada y en consecuencia si procede la aplicación de las liberaciones allí previstas.

En primer lugar, cabe destacar que conforme se desprende de las propias resoluciones apeladas, el recurrente presentó el F.3320 de Adhesión al Régimen de Regularización de activos en fecha 13/08/2024, esto es con anterioridad a la modificación introducida al artículo 21 del Decreto 608/2024 -excluyendo de la liberación a los ajustes provenientes de facturas consideradas apócrifas- por el Decreto Nº 773 que fue publicado en el Boletín Oficial el 30/8/2024. Lo mismo acontece con la modificación introducida por la Resolución General 5573/2024 (B.O. 24/9/24) a su par Resolución General N° 5.528 que al sustituir el artículo 20 dispuso la presentación del Formulario F/408 antes no previsto.

No obstante, cabe reiterar aquí los conceptos vertidos por el suscripto en ocasión de votar -en minoría- en las causas “LUTZ, JUAN JACOBO s/recurso de apelación”, “SMG LIFE COMPAÑIA DE SEGUROS DE RETIRO S.A. s/apelación”, “HARWICZ CARLOS MARCELO s/ Recurso de Apelación” y “COMPAÑÍA DE TRANSPORTE LA GANADERA SA”, sentencias de esta Sala “B” de fechas 23/5/2022, 13/11/2023, 30/4/2025 y 23/12/2025, y –en mayoría- en la causa “KRILL SAT ARGENTINA” sentencia de la Sala A (en la que intervine como Vocal Subrogante) del 14/10/2025, donde sostuve que: “*...cualquier extensión por vía reglamentaria de los supuestos que en forma taxativa prevé la ley como hechos imponibles, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo.”*

“*Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, es decir, el Congreso Nacional (en tal sentido, EVES ARGENTINA SA - CSJN – 14/10/1993). Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros).”*

“El principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos 329:1554).”

Agregué entonces que *“Debe destacarse que la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re “Tagliaferro Susana Norma”, sentencia del 25/02/2022); para concluir resolviendo de acuerdo a las normas legales emanadas del Poder Legislativo y supranacionales aplicables al caso, conforme la jerarquía normativa consagrada por nuestra constitución.”*

En el caso particular de la cuestión debatida en autos, el decreto reglamentario establece una exclusión del

régimen no prevista en la ley, yendo más allá del texto legal.

En ese sentido, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de expedirse en una cuestión similar respecto de otros regímenes de exteriorización. Así, surge del Dictamen de la Procuración en la causa “Copparoni” sentencia 02/07/2020 de la CSJN al cual remite que “*Ha sostenido V.E. que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 320:61; 305 y 2145; 323:1625, entre otros).*

Con base en estas asentadas pautas observo que la ley exime al "impuesto al valor agregado" que oportunamente se omitió declarar, sin distinguir si se origina en débitos o en créditos fiscales inexactos.

Cabe recordar aquí el claro principio hermenéutico que postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), quien podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del IVA proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la AFIP, tal como lo reguló en otros regímenes (cfr. art. 46, inc. c., pto. 2, de la ley 27.260) y, sin embargo, no lo hizo.

En tal sentido, dentro de la propia ley 26.860, el legislador ha sido claro respecto de otros supuestos que quedaban fuera de la regularización, tal como el previsto en el art. 11 de la mencionada norma, en el que fijó: "La liberación establecida en el inciso c) del artículo 9° no podrá aplicarse a las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas".

En el mismo sentido se pronunció el 28 de octubre de 2021 en la causa “Sigma SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, respecto del régimen de regularización establecido en la Ley 26.476 y “Sicopro SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” el 23 de Agosto de 2022.

A su turno, la Sala IV de la CCAF, en la causa N° 18184/2024 “PANZA, LUIS ALBERTO (TF 13260107-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO” ha advertido en torno a la limitación establecida por el art. 21 del decreto reglamentario, que*: “En este contexto, vale recordar que cuando una disposición reglamentaria desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu y finalidad, ello contraría el principio de jerarquía normativa y configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo (arg. Fallos: 303:747; 322:752; 1868; 326:928 y 3521; 327:4932; 345:533, entre otros).*

Es dable concluir entonces que el art. 21 del decreto reglamentario 608/2024 introduce una exclusión ajena a la letra de la ley 27.743, lo cual configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo (Fallos: 322:1318 y 346:441).” Asimismo, en el mismo sentido se pronunció en la causa "COMPAÑÍA DE TRANSPORTE LA GANADERA SA" del 9/06/2026.

Ello así, toda vez que el recurrente presentó el F.3320 de Adhesión al Régimen de Regularización de activos en fecha 13/08/2024, antes de las modificaciones introducidas y del dictado de las resoluciones apeladas, y luego los F.3319 y F.3321, se concluye que no resulta aplicable las limitaciones establecidas por vía reglamentaria y aplicar los dispuesto en la Ley 27.743 correspondiendo al contribuyente de autos los beneficios allí dispuestos. Por lo que, entiendo corresponde declarar abstracto el tratamiento de las Resoluciones apeladas, por efecto de la aplicación de los beneficios dispuestos por la Ley N° 27.743. Costas por su orden.

Los Dres. Porporatto y Magallón dijeron:

I.- Que adhieren al relato de los antecedentes efectuado por el Dr. Pérez, así como al análisis desarrollado respecto del artículo 21 del Decreto N° 608/2024 y de la modificación introducida por el Decreto N° 773/2024, con excepción de las consideraciones vertidas en torno a los precedentes “LUTZ, JUAN JACOBO”, “SMG LIFE COMPAÑÍA DE SEGUROS DE RETIRO S.A.”, “HARWICZ, CARLOS MARCELO”, “COMPAÑÍA DE TRANSPORTE LA GANADERA S.A.” y “KRILL SAT ARGENTINA”.

En efecto, en los precedentes “HARWICZ, CARLOS MARCELO” y “COMPAÑÍA DE TRANSPORTE LA GANADERA S.A.” sostuvimos -remitiéndonos a lo decidido en “SMG LIFE COMPAÑÍA DE SEGUROS DE RETIRO S.A.”- que, aun cuando pudiera advertirse un eventual exceso reglamentario, este Tribunal se encuentra limitado por lo dispuesto en el artículo 185 de la Ley N° 11.683, que no lo habilita a expedirse acerca de la validez constitucional de un decreto sin previo pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

II.- Que sin perjuicio de ello, las particularidades del presente caso conducen a una solución favorable al recurrente por fundamentos distintos.

Surge de las actuaciones que el apelante presentó el Formulario F. 3320 de adhesión al Régimen de Regularización de Activos el 13/08/2024, es decir, con anterioridad a la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por el Decreto N° 773/2024 al artículo 21 del Decreto N° 608/2024 y por la Resolución General AFIP N° 5573/2024 a la Resolución General N° 5528. Asimismo, con fecha 24/09/2024 efectuó el depósito de los fondos exteriorizados en la Cuenta Especial de Regularización de Activos (CERA) y posteriormente presentó la declaración jurada prevista en el artículo 22 de la Ley N° 27.743.

Cabe recordar que el artículo 21 de dicha ley regula la “Manifestación de Adhesión” y dispone expresamente que la fecha de su presentación determina la etapa del régimen aplicable. Ello revela que el legislador atribuyó a dicho acto una relevancia jurídica propia dentro del procedimiento de regularización, configurándolo como el hito temporal a partir del cual deben evaluarse las condiciones de acceso al régimen.

Si bien la presentación del Formulario F. 3320 no importa por sí sola la consolidación definitiva de los beneficios previstos por la ley, constituye el acto mediante el cual el contribuyente exterioriza formalmente su voluntad de acogerse al régimen e inicia el procedimiento legalmente establecido para acceder a ellos.

Desde esa perspectiva, la cuestión debatida no exige pronunciarse sobre la constitucionalidad de las modificaciones introducidas por el Decreto N° 773/2024, sino determinar si tales modificaciones pueden proyectar sus efectos sobre una situación jurídica ya iniciada bajo un marco normativo distinto.

En tal sentido, no puede soslayarse que el art. 7 del Código Civil y Comercial de la Nación establece como principio general que las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición expresa en contrario. En consecuencia, las modificaciones introducidas con posterioridad al inicio del procedimiento de adhesión no pueden proyectar sus efectos sobre una situación jurídica ya constituida bajo el régimen vigente al momento en que el contribuyente exteriorizó su voluntad de acogerse.

A mayor abundamiento, la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549 incorpora expresamente los principios de buena fe y confianza legítima en su artículo 1° bis (texto según Ley N° 27.742), imponiendo a la Administración el deber de actuar con previsibilidad y coherencia. La doctrina ha señalado que la confianza legítima tutela las expectativas razonablemente generadas por el propio ordenamiento jurídico, preservando la estabilidad de las condiciones bajo las cuales los particulares adoptan decisiones jurídicamente relevantes, de

modo tal que en la actuación administrativa "*no resulte sorprendida la buena fe de los contribuyentes*" (conf. “Derecho Procesal, Administrativo, Financiero y Tributario”, Revista Debates de Derecho Financiero y Tributario, Año V, N° 15, 05/2025, p. 64).

Dicho principio constituye, a su vez, una manifestación concreta de la seguridad jurídica, reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como uno de los pilares fundamentales del ordenamiento constitucional (Fallos: 242:501; 243:465; 251:78; 252:134; 249:51). En igual sentido, la jurisprudencia contencioso-administrativa ha destacado que no resulta indiferente al derecho la frustración de expectativas legítimamente generadas por la propia conducta estatal cuando el administrado orientó su accionar sobre la base de pautas objetivamente aptas para generar confianza, llevando al particular "*a la convicción de la validez del procedimiento seguido*", circunstancia que "*debe ser especialmente considerada cuando se encuentra comprometida la vigencia de la seguridad jurídica*" (CNCAF, Sala I, "IBM Argentina S.A. c/ A.N.A.", sentencia del 14/10/1997, con cita de CSJN, "Sevel", Causa E.106.X-XIII, 10/10/1996).

Por ello, la restricción incorporada con posterioridad por el Decreto N° 773/2024 no puede ser aplicada a un procedimiento de adhesión ya iniciado bajo el régimen vigente al momento de la presentación del Formulario F. 3320, pues ello implicaría alterar sobrevinientemente las condiciones normativas que el contribuyente tuvo en consideración al momento de manifestar su adhesión al régimen.

En consecuencia, corresponde reconocer al recurrente los efectos derivados de su acogimiento al Régimen de Regularización de Activos conforme a las disposiciones vigentes al momento de la manifestación de adhesión efectuada el 13/08/2024.

Por ello, corresponde revocar las resoluciones recurridas, con costas.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Revocar las resoluciones recurridas, con costas.

Regístres, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.07.01 13:04:54 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.07.01 13:28:23 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2026.07.01 14:21:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.01 14:22:33 -03:00