República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-95261977-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 30 de Septiembre de 2026

Referencia: EX-2026-14257467- -APN-SGAI#TFN; ORELLANA HUGO;SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2026-14257467- -APN-SGAI#TFN, caratulado “ORELLANA HUGO s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2026-14253353-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 22 de diciembre de 2025 dictadas por la Jefa (Int.) de la Dirección Regional Paraná de la Dirección General Impositiva de ARCA-DGI, por las que se determinan de oficio los impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado por los períodos 2020 y 2021 y 12/2020 a 12/202, respectivamente. En ambos casos se liquida e intima el gravamen correspondiente con más intereses resarcitorios y se hace reserva de aplicar sanciones en virtud de lo previsto por el Régimen Penal Tributario.

Relata que con fecha 27 de septiembre de 2024 se adhirió al Régimen de Regularización de Activos establecido en la Ley 27.743 respecto de las mejoras efectuadas a un inmueble de su propiedad, tomando como base los importes informados por el propio Organismo en sus liquidaciones, y procedió a cancelar íntegramente la obligación en moneda nacional, quedando formalizada la presentación correspondiente a la Etapa 1.

Expone que el día 6 de diciembre de 2024 -fecha del vencimiento para la presentación de la declaración jurada-, ingresó al aplicativo a tales efectos; sin embargo, el sistema arrojaba una diferencia a abonar a favor de ARCA. Explica que dicha suma obedecía exclusivamente a la variación de la cotización del dólar Banco Nación considerada entre la fecha en que efectuó el pago y aquella en la que intentó formalizar la presentación definitiva, generándose así un saldo remanente.

Afirma que intentó cancelar la diferencia dentro del plazo previsto, lo que -según refiere- no resultó posible por limitaciones del propio aplicativo, dado que le habría impedido generar el correspondiente volante electrónico de pago. Destaca que frente a tal situación, exteriorizó su voluntad de acogerse al régimen, circunstancia que posteriormente reiteró mediante presentación digital efectuada el 22 de mayo de 2025, cuya recepción fue

aprobada por el Organismo con anterioridad al dictado de los actos aquí recurridos, por lo que considera inconsistente la posterior negativa a reconocer los efectos derivados del acogimiento. Indica que tal conducta resulta incompatible con los principios buena fe y de verdad material que deben regir en materia tributaria.

Se agravia de que el Fisco Nacional desconozca indebidamente los efectos derivados de su adhesión al régimen con fundamento en una supuesta falta de acreditación formal de la declaración jurada, sin verificar previamente la información obrante en sus propios registros. Sostiene haber cumplido con los requisitos materiales y con la "casi" totalidad (sic) de las exigencias formales para acceder al Régimen de Regularización de Activos y gozar de los beneficios del art. 34 inc. a) de la Ley 27.743. En tal sentido, cuestiona los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado, fundados en la presunción de incremento patrimonial no justificado derivado de las mejoras realizadas durante 2020 y 2021.

Argumenta que no resulta equitativo exigirle la producción de una actividad probatoria de difícil cumplimiento, en tanto se encuentra en una situación de inferioridad técnica o fáctica respecto del Fisco en materia de carga dinámica de la prueba.

Finalmente, cita jurisprudencia y doctrina en sustento de su postura. Acompaña prueba documental, ofrece prueba informativa y testimonial y solicita se dejen sin efecto las determinaciones practicadas, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que mediante IF-2026-37270977-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido, señalando que en el marco de la fiscalización, se detectaron diferencias entre las mejoras construidas y las declaradas respecto de inmuebles de titularidad de la recurrente y que, ante la falta de cumplimiento de requerimientos cursados respecto del avance de obra y demás documentación respaldatoria, procedió a estimar los metros cuadrados construidos sobre la base de las compras declaradas en IVA y del valor del metro cuadrado publicado por el Colegio de Arquitectos de la Provincia de Entre Ríos. Resalta que una vez estimada la diferencia entre las mejoras construidas y las oportunamente declaradas, se proyectaron los ajustes correspondientes a los impuestos y los periodos cuestionados en autos.

Expone que la actora efectuó una presentación digital ante la inspección acompañando una certificación profesional sobre los metros cuadrados construidos e invocando haberse adherido al Régimen de Regularización de Activos previsto en la Ley 27.743, mediante la presentación de la manifestación de adhesión y el pago total determinado en concepto de pago a cuenta. Precisa que dicho acogimiento no quedó perfeccionado, en tanto la actora no habría presentado la declaración jurada exigida por el artículo 22 de la citada ley ni cancelado íntegramente, en tiempo oportuno, el impuesto especial correspondiente, razón por la cual considera que quedó excluida de pleno derecho del régimen y no puede acceder a sus beneficios. Agrega que dicha circunstancia derivó en la formulación de cargos consistentes en incremento patrimonial no justificado -art. 18 inc. f) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)- por mejoras no declaradas.

Destaca que la presentación realizada por la recurrente con fecha 22 de mayo de 2025, en carácter de declaración jurada, no cumple con las formalidades requeridas por la citada ley y su reglamentación para acceder a los beneficios del régimen aludido, el cual reviste naturaleza excepcional, y se encuentra sujeto a un plazo de vigencia determinado. En ese sentido, advierte que la determinación del impuesto especial se configura con la presentación de la declaración jurada correspondiente, extremo que -según afirma- no se verificó en el presente caso, por lo que rechaza el planteo relativo a que el pago efectuado habría importado la cancelación total y no un mero anticipo.

En cuanto al error de sistema alegado por la contraria, consistente en una diferencia a ingresar al momento del vencimiento previsto, señala que la misma no fue cancelada dentro del plazo correspondiente, remarcando que la Etapa 1 tenía como fecha límite el 30 de noviembre de 2024, la que fue prorrogada posteriormente hasta el 6 de diciembre de 2024. Explica que dicha diferencia obedeció a la discrepancia entre la cotización del tipo de cambio considerada al momento de la adhesión, y la correspondiente a la fecha en que la actora afirma haber intentado presentar la declaración jurada, debiendo aplicarse el tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina del último día hábil anterior a la fecha de pago conforme lo establece el art. 15 del Decreto N° 608/2024. En tal sentido, agrega que la diferencia a ingresar arrojada por el formulario F.3321 -borrador- no se trata de un error del sistema, sino que el Impuesto de Regularización se determinaba a la fecha de presentación de la declaración jurada, por lo que sostiene que la diferencia no abonada no es un error sistémico sino que ha sido el contribuyente quien asumió el riesgo cambiario al postergar la presentación hasta el último día del plazo prorrogado y por lo tanto, no existe un "derecho adquirido" a los beneficios del régimen. No obstante ello, destaca que la recurrente no acreditó que el sistema le hubiera impedido efectuar el pago en función del horario indicado.

Hace notar que la apelante no formula agravio específico respecto de los intereses resarcitorios que le fueran determinados, sin perjuicio de lo cual destaca que resultan de aplicación las normas referidas a las liquidaciones de los intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), por lo que solicita la confirmación de los mismos.

Finalmente, se opone a la producción de la prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechace el recurso intentado, con costas.

III.- Por PV-2026-43631716-APN-VOCX#TFN se dispone hacer lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto a la prueba testimonial y al punto V.3.2 de la prueba informativa ofrecida por la actora en el recurso incoado y se admite el diligenciamiento del oficio dirigido a ARCA, conforme lo solicita en el punto V.3.1 del escrito recursivo (vide RE-2026-14253353-APN-DTD#JGM).

Que por PV-2026-83786855-APN-VOCX#TFN, se declaró cumplido el plazo para producir la prueba informativa ordenada en autos, toda vez que no pudo obtenerse respuesta de la oficiada dentro del término dispuesto a tal fin, haciendo constar que no medió negligencia de la parte actora en la realización de la citada probanza.

Que por PV-2026-86949435-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D”.

Que por IF-2026-8734725-APN-DTD#JGM, ARCA-DGI contesta el oficio ordenado, acompañando la documentación que respalda su respuesta (vide los archivos adjuntos al oficio y también los IF-2026-87734725-APN-DTD#JGM, IF-2026-87735290-APN-DTD#JGM,IF-2026-87735353-APN-DTD#JGM, IF-2026-87735427-APN-DTD#JGM ,IF-2026-87735582-APN-DTD#JGM, IF-2026-87735692-APN-DTD#JGM,IF-2026-87735794-APN-DTD#JGM, IF-2026-87735867-APN-DTD#JGM, IF-2026-87735921-APN-DTD#JGM y IF-2026-87735971-APN-DTD#JGM)

Que teniendo en consideración lo expresado en el PV-2026-83786855-APN-VOCX#TFN, por IF-2026-88202364-APN-VOCX#TFN se dispuso poner los autos para alegar, los que son producidos por las partes mediante IF-2026-91730304-APN-DTD#JGM e IF-2026-93197555-APN-DTD#JGM.

Finalmente, por IF-2026-94885027-APN-VOCX#TFN se pasan los presentes actuados para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde dirimir previo a todo el agravio formulado por la actora con relación a la falta de

admisión por parte del ente fiscal, de la adhesión al Régimen de Regularización de Activos establecido en la Ley 27.743 y como consecuencia, si proceden los beneficios previstos en dicha norma, y en su caso, a resultas de ello, si el incremento patrimonial no justificado determinado en los actos apelados se ajusta a derecho.

Sobre el primero de los puntos, conforme surge de las constancias agregadas en las actuaciones administrativas, en el curso de la fiscalización se puso en conocimiento al recurrente del dictado de la Ley 27.743 y de los beneficios del Régimen de Regularización de Activos mediante acta notificada el 30 de agosto de 2024, intimándoselo a informar si incorporaría los ajustes detectados en el referido régimen. Posteriormente, a través de presentación digital efectuada el 9 de septiembre de 2024, manifestó su intención de exteriorizar conceptos no declarados, incluyendo inmuebles y obras en construcción. Asimismo, de las actuaciones, surge que el Sr. Orellana presentó el formulario F.3320 de manifestación de adhesión y efectuó el pago adelantado correspondiente con fecha 27 de septiembre de 2024, sin que se observe la presentación de la declaración jurada F.3321 (IF-2026-37222887-APN-DTD#JGM) .

Que de manera preliminar, cabe recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

De acuerdo a lo expuesto en el Considerando precedente, se procede analizar el marco legal del régimen de regularización.

Que, el Título II de la Ley 27.743 (B.O. 08/07/2024), en particular su artículo 18, dispuso que -en lo que aquí interesa- las personas humanas, que revistan la condición de residentes fiscales en la República Argentina al 31 de diciembre de 2023, se encuentren o no inscriptos ante el organismo recaudador, podrán adherirse al régimen y exteriorizar los bienes de su titularidad, incluyendo bienes inmuebles ubicados en el país, pudiendo optar, a los fines de su declaración, entre su valor de adquisición, su valor fiscal o el valor mínimo que establezca la reglamentación. Asimismo, la ley establece que los efectos liberatorios derivados de su adhesión resultan procedentes únicamente en la medida en que se cumplan en tiempo y forma las condiciones, requisitos y obligaciones allí previstos.

Que, dicha ley fue reglamentada a través del Decreto Reglamentario N° 608/2024 el cual precisó los alcances del régimen legal, estableciendo, entre otros aspectos, las pautas de valuación de los bienes a exteriorizar, el tipo de cambio aplicable y el procedimiento para formalizar válidamente la adhesión al régimen. En lo que hace al presente caso, cabe señalar que allí se dispuso que el concepto de bienes inmuebles comprende las obras en construcción -cualquiera sea su grado de avance- existentes al 31 de diciembre de 2023.

En lo que respecta al procedimiento de adhesión en sí, el artículo 21 de la Ley N° 27.743 establece que los contribuyentes deberán manifestar su voluntad de acogerse al régimen en la forma, condiciones y plazos que determine la reglamentación.

En autos, no se encuentra controvertido que la actora exteriorizó su voluntad de acogerse al régimen mediante la correspondiente manifestación de adhesión efectuada el 27 de septiembre de 2024. (vide constancias embebidas al RE-2026-14253929-APN-SGAI#TFN). No obstante ello, dicha manifestación no resulta por si sola suficiente para tener por perfeccionado el acogimiento formulado al Título II de la ley citada, en tanto la propia normativa exige el cumplimiento concurrente de los restantes requisitos materiales y formales previstos.

Que, en efecto, el art. 22 de la Ley 27.743 dispone expresamente que, con posterioridad a dicha manifestación,

deberá presentarse la correspondiente declaración jurada de regularización de activos, en los términos y dentro de los plazos previstos en el artículo 23. Este último artículo establece que el régimen se estructura en distintas etapas, contemplándose para cada una de ellas el período para realizar la manifestación de adhesión, el pago adelantado obligatorio, la presentación de la declaración jurada, el pago del impuesto especial de regularización y la alícuota aplicable. Asimismo, la fecha límite originalmente prevista para la presentación de la declaración jurada y el pago del impuesto correspondiente a la Etapa 1 -8 de noviembre de 2024- fue prorrogada hasta el 6 de diciembre de 2024 inclusive mediante el Decreto 977/2024.

Que, de las constancias obrantes en la causa surge que la actora no presentó en tiempo oportuno la declaración jurada de exteriorización de bienes prevista en el art. 22 de la ley, ni acreditó el ingreso íntegro del impuesto especial determinado conforme las pautas establecidas por la normativa aplicable. Que, en tal sentido, la propia recurrente reconoce -en su escrito recursivo- haber cumplido con "la totalidad de los requisitos materiales y con *la casi totalidad* de los requisitos formales" (sic, la cursiva me pertenece) requeridos para acceder al régimen. Que, lo allí manifestado guarda relación con lo alegado en ocasión de responder la vista prevista en el art. 17 de la ley de rito fiscal, donde expone que no efectuó adhesión a la segunda ni a la tercera etapa del Régimen de Regularización de Activos previsto en la Ley 27.743, limitándose a efectuar la manifestación de adhesión y el pago a cuenta correspondiente a la Etapa 1, sin acreditar el cumplimiento de los restantes requisitos exigidos por la normativa aplicable para el perfeccionamiento del acogimiento al régimen.

Que, las manifestaciones vertidas en las presentaciones antes referidas importan, en definitiva, el reconocimiento expreso de que no se verificó un cumplimiento íntegro de las condiciones formales exigidas para el perfeccionamiento de la adhesión al citado régimen.

Que la situación apuntada se ve corroborada con lo manifestado por ARCA-DGI en ocasión de responder al oficio oportunamente ordenado (vide IF-2026-8734725-APN-DTD#JGM y documentación anexa) donde hace constar que, sobre la base de la información brindada por la Dirección Regional Paraná en base a las constancias documentales y eLogs de auditoría informática del

contribuyente Hugo Orellana (que adjunta en la contestación y mediante los IF-2026-87734725-APN-DTD#JGM, IF-2026-87735290-APN-DTD#JGM,IF-2026-87735353-APN-DTD#JGM, IF-2026-87735427-APN-DTD#JGM ,IF-2026-87735582-APN-DTD#JGM, IF-2026-87735692-APN-DTD#JGM,IF-2026-87735794-APN-DTD#JGM, IF-2026-87735867-APN-DTD#JGM, IF-2026-87735921-APN-DTD#JGM y IF-2026-87735971-APN-DTD#JGM), expone que:

a) sobre el régimen de regularización de activos -Ley 27.743, figura la adhesion (F. 3320), presentada el 27/09/2024 vía web desde la IP 190.226.146.38 (Transacción N° 1043982535 / ID 3831421461, Versión 100, Estado OK); exteriorizó activos Etapa 1 por USD 161.534,92, liquidando un Impuesto Especial de USD 3.076,75 ($2.970.602,13 ARS al TC $965,50 - Adjunto 1: F. 3320 y ticket de transmisión); pago del Impuesto Especial que es Cancelado al 100% el 27/09/2024 por $2.970.602,13 ARS mediante VEP N° 1343609796 (F. 3326, Concepto/Subconcepto 27-27); sin que registre saldo deudor remanente. (Adjunto 2: Comprobante VEP cancelado).

b) respecto de la declaración jurada y Cuentas CERA, informa que: "F. 3319 (Cuentas CERA / CCERA): Sin registros para dicha CUIT. F. 3321 (DDJJ Final): NO obra presentación del F. 3321 en los sistemas del Organismo. F. 3322 (Sujeto Retenido): Sin presentaciones vinculadas por terceros. Borradores informáticos: No constan declaraciones temporales, precargas ni borradores inconclusos de la Ley N.º 27.743. (Adjunto 3: Reporte de auditoría sistémica RRA)".

Asimismo al responder acerca de la “Actividad informática del 6 de diciembre de 2024” dice que “El contribuyente registró diecisiete (17) transacciones en el sistema SETI DJ el 06/12/2024, todas

procesadas con estado OK y originadas exclusivamente desde la IP 190.230.36.254. Constancia de desconexión: Ninguna de las presentaciones realizadas en dicha fecha guarda relación sustantiva ni funcional con el Régimen de Regularización de Activos (Ley N.º 27.743). Correspondieron íntegramente al cumplimiento de obligaciones de su operatoria comercial ordinaria:

Rango Horario Formulario Impuesto / Concepto Período Fiscal y Carácter

11:11 hs F.2083v250 Imp. 103 - Acciones y Part. Societarias 2022-12 (Rectificativa 1)

11:13 hs F.2002v250 Imp. 30 - IVA Actividad Agropecuaria 2022-12 (Rectificativa 1)

11:20 hs F.5045v100 Imp. 5031-Rég. Información de Planif.Fiscales 2022-12 (Original)

16:53 a 17:18 hs F.2002v250 Imp. 30 - IVA (9 transacciones) 2023-01 a 2023-09 (Rectificativas 1)

17:29 a 17:38 hs F.5045v100Imp. 5031 - Planif. Fiscales (5transacciones) 2023-01 a 2023-05 (Originales)

Además, en cuanto a las “delegaciones de Clave Fiscal Registradas” detalla que “Rocío Jazmín Lima: Aceptó servicio cuenta_corriente_contrib el 16/04/2024 (IP 190.226.144.54). Carlos Ramón Estigarribia Baez: Aceptó autorizaciones para setidj, misfacilidades y cuenta_corriente_contrib el 09/09/2025 (IP 190.230.37.42)”.

Que lo reseñado hasta aquí no es un dato menor, toda vez que el régimen en análisis reviste carácter excepcional y se encuentra sujeto al estricto cumplimiento de los recaudos previstos normativamente, sin que corresponda efectuar interpretaciones extensivas que permitan suplir o relativizar exigencias expresamente establecidas por el legislador. En ese sentido, los requisitos formales previstos para la adhesión no constituyen meras exigencias rituales carentes de trascendencia, sino presupuestos esenciales para la configuración válida del acogimiento y la procedencia de los efectos liberatorios pretendidos, particularmente en lo relativo a la presentación en término de la declaración jurada y al ingreso íntegro del impuesto especial correspondiente.

Que, asimismo, el artículo 6 del Decreto Reglamentario N° 608/2024 dispone que la documentación respaldatoria necesaria para acreditar la titularidad y/o el valor de los bienes exteriorizados deberá acompañarse al momento de la presentación de la declaración jurada, estableciendo expresamente que la omisión de presentación de dicha documentación, o su presentación extemporánea, incompleta, parcial o con inconsistencias, dará lugar -en caso de no ser subsanadas dentro del plazo conferido en la correspondiente intimación- a la pérdida de los beneficios del régimen, conforme lo previsto en el último párrafo del artículo 29 de la Ley N° 27.743.

Que, no puede pasarse por alto que, el Sr. Orellana expone que al momento de formalizar la presentación definitiva el sistema arrojó una diferencia a ingresar derivada de la variación del tipo de cambio aplicable, si bien argumenta que no pudo abonarla “debido al horario del intento de presentación de la DDJJ. Y consecuentemente no pude cumplir con la obligación referida” (sic, “Comunicación de Descargo” pág. 16, RE-2026-14253929-APN-SGAI#TFN), pidiendo además que se le permita abonar la suma restante y presentar la declaración correspondiente, lo que fue puesto en conocimiento del ente fiscal recién con fecha 22 de mayo de 2025 y como respuesta a un requerimiento cursado durante el procedimiento de fiscalización. Asimismo, en este punto,

Llama la atención que frente al inconveniente que la actora plantea, no haya efectuado con anterioridad y/o de

manera concurrente al hecho, una presentación ante la fiscalización poniendo en conocimiento del “error sistémico” que invoca, máxime que ha sido en el marco de la inspección que la actora tuvo una notificación fehaciente de que podía adherirse al régimen de la Ley 27.743 a fin de incluir las diferencias detectadas y que originaran el dictado de los actos apelados en autos.

Lo cierto es que el saldo adeudado no fue cancelado, por ende, y de la prueba rendida en autos no surge que haya cumplido con la totalidad de las formalidades requeridas por la normativa en estudio, por lo que no puede prosperar el planteo de la recurrente tendiente a considerar cancelada íntegramente la obligación con el pago a cuenta efectuado al momento de manifestar su adhesión al régimen.

Que, el art. 15 del Decreto Reglamentario N° 608/2024 establece expresamente que, a los fines de la determinación del impuesto especial, corresponde aplicar el tipo de cambio comprador del Banco Nación Argentina vigente al último día hábil anterior a la fecha de pago, circunstancia que justifica la diferencia detectada por el sistema al momento en el que la apelante intentó efectuar la presentación definitiva.

Así, el art. 30 de la Ley 27.743 establece que todo contribuyente que adhiera al Régimen deberá ingresar un pago adelantado obligatorio “no menor al setenta y cinco por ciento (75%)” del impuesto especial previsto en el art. 29, precisando además que dicho ingreso reviste el carácter de pago a cuenta del impuesto que corresponda determinar. No puede soslayarse que, el art. 29 de dicha norma, dispone de forma expresa que “la falta de pago en término del Impuesto Especial de Regularización privará de todo efecto jurídico, a la manifestación de adhesión al Régimen de Regularización de Activos formulada por el contribuyente, quedando éste excluido de pleno de derecho del presente régimen”.

Que, de ello se desprende que el pago adelantado previsto por el legislador no posee efectos liberatorios autónomos ni implica, por sí mismo, el perfeccionamiento del acogimiento al régimen, el cual exige además la presentación en término de la declaración jurada y el ingreso íntegro del impuesto especial correspondiente. Que, en tal contexto, aun cuando la actora hubiera ingresado una suma superior al mínimo del 75% exigido legalmente, ello no resulta suficiente para considerar cancelada la obligación tributaria ni para tener por configurado el acogimiento válido al régimen invocado, frente a la falta del cumplimiento de las restantes formalidades requeridas -declaración jurada y cancelación total del impuesto determinado- conforme las pautas legales y reglamentarias aplicables.

Que, a fin de demostrar las dificultades que tuvo para cumplir con el pago de lo adeudado, la actora ofreció oportunamente prueba testimonial de la contadora, informativa dirigida a a) la compañía Personal/Flow para que informe si la citada profesional es cliente, domicilio de instalación del servicio de internet y las IP que registraron actividad el día 6 de diciembre de 2024; y b) ARCA para que informe las fechas de carga, fechas de presentación, fechas de pago, las direcciones de las IP y todo otro dato, fecha, actuación o circunstancia, incluyendo borradores, que obren en los registros de ese organismo vinculadas o vinculables al recurrente con relación a las declaraciones, pagos y cualquier tipo actividad informática realizada en relación al Régimen de Regularización de Activos Ley 27.743 y si constan en sus registros los ingresos al sistema informático señalado el día 6 de diciembre de 2024, indicando cuáles han sido las actividades o actuaciones realizadas o cargadas en esa fecha y cuáles han sido las IP utilizadas a tales fines.

Sobre dichas probanzas, cabe destacar que las dos primeras -testimonial y oficio a Flow- se desestimó su producción. Al respecto, entiendo pertinente remarcar que este Tribunal tiene dicho en reiteradas oportunidades, que la prueba testimonial posee un valor probatorio acotado, frente a otras circunstancias que resulten probadas, máxime si las personas deponentes revisten, en varios casos, características de cuasi dependientes, familiares o

amigos del actor (cfr. "Wree Helmuth Tomás", Sala B, sentencia del 30 septiembre de 2002); a lo que se agrega que la informativa referida nada agrega a la cuestión en debate, dado que la empresa -en su caso- podrá decir a qué páginas web se ingresó desde las IP que indica y las veces que lo habría hecho, pero no puede informar acerca del problema de carga referenciado por el recurrente.

En cuanto al oficio ordenado librar a ARCA-DGI, cabe remitirse a lo ut supra expuesto, en ocasión de referirme a la respuesta brindada por el organismo oficiado. Asimismo, cabe poner de resalto que de dicho oficio surge que, si bien la recurrente inició el procedimiento de adhesión al régimen mediante la presentación del F.3320 y efectuó el pago a cuenta correspondiente, no existe registro en los sistemas del Organismo de que hubiera avanzado en la etapa siguiente mediante la presentación del F.3321, ni de la existencia de una gestión vinculada con dicha presentación que hubiera quedado inconclusa. Esta circunstancia adquiere especial relevancia al confrontarla con la explicación brindada por la propia recurrente, toda vez que las constancias informáticas aportadas –junto con el oficio- no reflejan una secuencia de actuaciones compatible con el intento de culminar el acogimiento que se hubiera visto frustrado por una imposibilidad técnica –como aduce la actora-, sino únicamente evidencia la adhesión inicial al régimen y, posteriormente, solo se refiere a operaciones ajenas al mismo. De tal modo, la prueba producida no solo acredita el estado en que quedó el trámite, sino que debilita la hipótesis de que la falta de perfeccionamiento del acogimiento obedecía a una falla o limitación del sistema.

Que, a tenor de lo expuesto, no resulta atendible el argumento relativo al supuesto error o limitación del sistema informático que habría impedido generar el correspondiente volante electrónico de pago, en tanto la apelante no acompañó elemento probatorio idóneo que permita acreditar de manera fehaciente dicha imposibilidad técnica dentro del plazo previsto para el acogimiento, como se dijo. Que, por el contrario, las constancias de autos evidencian que la presentación digital fue efectuada el 22 de mayo de 2025, es decir una vez transcurrido holgadamente el vencimiento fijado por la normativa aplicable, resultando insuficiente para subsanar el incumplimiento oportunamente configurado.

Que, admitir la procedencia de los beneficios del régimen frente a un cumplimiento que la propia actora reconoce como incompleto importaría desnaturalizar el sistema legal diseñado por el legislador, afectando el principio de igualdad respecto a aquellos contribuyentes que sí cumplieron en tiempo y forma con la totalidad de las condiciones exigidas para acceder al régimen y gozar de sus beneficios.

Que, por consiguiente, habiendo quedado acreditado que el Sr. Orellana no cumplió en tiempo y forma con los recaudos exigidos por la normativa aplicable, corresponde admitir el criterio seguido por el ente fiscal para desestimar la adhesión del recurrente a los términos de la Ley 27.743.

V.- Que, en virtud de lo expuesto en el Considerando precedente, corresponde resolver el ajuste practicado por el ente fiscal en virtud de las diferencias detectadas con relación a las mejoras no declaradas, con fundamento en lo establecido por el artículo 18 inciso f) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

De las actuaciones queda evidenciado que el Fisco observó que se habían declarado mejoras a inmuebles, pero al no tener información fehaciente sobre los avances de obra realizados en los años bajo estudio, a pesar que fueron efectuados los requerimientos pertinentes al Sr. Orellana, el organismo circularizó al Municipio de Colón, Pcia. de Entre Ríos a fin de requerir información respecto a las obras realizadas y procedió a estimar los avances en función de las compras realizadas y el valor del m² para el tipo de vivienda en cuestión promedio publicado por el Colegio de Arquitectos de la Provincia de Entre Ríos, en atención a la ubicación, determinando de oficio los impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado con sustento en el art. 18 inciso f) de la ley de rito fiscal.

Que, no puede pasarse por alto que la recurrente no expresó agravios ni ofreció pruebas para contrarrestar las conclusiones del Fisco Nacional con relación a la procedencia del ajuste y a la liquidación de impuestos efectuadas en las resoluciones recurridas, habiendo dirigido sus argumentaciones y las pruebas ofrecidas, exclusivamente demostrar el supuesto cumplimiento de la exteriorización de activos efectuada por el recurrente a las normas previstas en el Título II de la ley 27.743, situación ut supra analizada.

Que, ello así, conforme se ha venido sosteniendo las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugna demostrar de manera concluyente los hechos en que sustenta su pretensión, lo que no ocurrió en el caso. Que, de seguirse otra tesitura “la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos” (conf. CSJN - in re “Romero SA”, sentencia del 8 de febrero de 2005).

Ello así, voto por confirmar las determinaciones de los impuestos plasmados en los actos apelados.

VI.- Que, también procede confirmar la procedencia de los intereses resarcitorios liquidados en el acto recurrido , toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que el Sr. Orellana no ha formulado agravios contra su imposición, ni tampoco impugnó el método empleado para su cálculo.

VII.- Que por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $10.127.598.- (pesos diez millones ciento veintisiete mil quinientos noventa y ocho) equivalente a 95,55 (noventa y cinco con 55/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $25.318.995.-(pesos veinticinco millones trescientos dieciocho mil novecientos noventa y cinco) equivalente a 238,88 (doscientos treinta y ocho con 88/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto objeto del presente litigio, las particularidades de caso y la única etapa cumplida, conforme Ley 27.423, RESOLUCION SGA Nº 2372/2026 (CSJN 24/09/26) y Decreto N° 1077/2017.

3°) Se hace constar que los montos regulados no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.09.29 13:14:29 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Edith Viviana Gomez
Date: 2026.09.30 10:21:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.30 10:23:44 -03:00