Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

11903/2026

GUBLER, ELVIO OSCAR (TF 43190-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de abril de 2026.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante la resolución del 11 de agosto de 2025, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió, por mayoría, “declarar liberada la obligación tributaria determinada en autos por efecto de la aplicación de los beneficios dispuestos por la Ley N° 27.743. Con costas por su orden”.

Primeramente, puso de manifiesto que el 3 de abril de ese año, la misma Sala había dictado sentencia en la presente causa y confirmado las Resoluciones n° 49/15 y 48/15 mediante las cuales la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto había determinado de oficio: i) el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2010, más sus intereses y multa y; ii) el Impuesto al Valor Agregado relativo a los períodos fiscales 01/2010 a 12/2010, más sus intereses y multa.

Señaló que aquella había sido debidamente notificada y que, con anterioridad a que se hallara firme, el actor informó que el 23 de septiembre de 2024 se había acogido al Régimen de Regularización de Activos de la Ley N° 27.743. A tal efecto había acompañado la declaración jurada del mencionado régimen (F 3321) y el Formulario F408 debidamente presentado ante el organismo fiscal.

Destacó que habiéndose corrido traslado al Fisco, aquél había informado que la documentación acompañada resultaba coincidente con la información que constaba en el organismo y que “…el activo exteriorizado alcanza para satisfacer la pretensión fiscal determinada en las resoluciones apeladas en autos”.

En tales condiciones efectuó un relevamiento de las normas que estimó aplicables al caso y destacó que, de conformidad con lo establecido en el artículo 34, inciso c) de la Ley N° 27.743, los sujetos que se acojan al aludido régimen quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar (entre ellos el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado involucrados en autos) así como de las respectivas obligaciones accesorias, que tuvieran origen en los bienes exteriorizados.

Precisó que, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Decreto N° 608/24, reglamentario de esa ley, se hallan comprendidas dentro de las liberaciones aquellas obligaciones que se encontraren en curso de discusión administrativa, contencioso –administrativa o judicial, en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero, siempre que no se hallaren firmes a la fecha de su entrada en vigencia y se vinculen con los bienes, créditos y/o tenencias del contribuyente al 31 de diciembre de 2023 y que fueren regularizados.

Agregó que, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la RG 5528/2024, que se hallaba vigente al tiempo en que el actor efectuó el acogimiento, el beneficio previsto en el inciso d) del mencionado artículo 34 de la Ley no resultaba aplicable en caso de que el organismo detectare bienes que no hubieren sido declarados ni regularizados en el marco del régimen y que superen el umbral mínimo previsto en el artículo 22 del Decreto n° 608/24.

En tales condiciones, declaró liberada la obligación tributaria involucrada, por aplicación de los beneficios previstos en la Ley N° 27.743, ya que se hallaba acreditada la regularización y aquella –según decir del propio Fisco- satisfacía la pretensión fiscal de autos.

Impuso las costas por su orden.

II.- Que, contra la referida sentencia el Fisco apeló y expresó agravios a fojas 402/407, los que fueron replicados por la parte actora a fs. 418/419.

II.1.- Afirma que en el caso correspondió tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho –incluso el de repetición- por efecto de la aplicación de los beneficios previstos en la Ley N° 27.743, con costas.

Explica que, de conformidad con el texto que se hallaba vigente de la Resolución General N° 5528/2024, era posible la liberación de obligaciones como las que se debatían en esta causa. Es decir, aquellas que se encuentren en curso de discusión, siempre que la determinación de oficio no se hallare firme y eso requería la presentación del formulario de allanamiento F408, que expresamente establece que el contribuyente se “[a]llan[a] y/o desit[e] de toda acción o derecho, incluso el de repetición, por los conceptos y montos por los que se formula el acogimiento. Asimismo, autoriz[a] la presentación de este formulario en la causa a que se refiere y asum[e] los cargos de las costas y costos del juicio”.

Finalmente, expresa que al tiempo de formularse la adhesión el contribuyente ya contaba con una sentencia en su contra. Por ende, considera que la posterior aplicación de las costas por su orden implica “un claro menosprecio por las tareas realizadas por la representación fiscal actuante, en detrimento además del éxito obtenido por las mismas”.

II.2.- La parte actora en su réplica destaca que el propio organismo fiscal informó que los activos exteriorizados resultaban suficientes para satisfacer la totalidad de la pretensión fiscal determinada. En tales condiciones, afirma que ese reconocimiento torna abstracto el planteo recursivo dado que no existe perjuicio fiscal alguno.

Expresa además que el apelante confunde conceptualmente el “desistimiento procesal y la liberación sustantiva”. En tal sentido, manifiesta que “…el desistimiento no fue una manifestación voluntaria de abandono de la pretensión, sino la vía procesal obligada para acceder a un régimen legal sobreviniente de orden público, supuesto que encuadra de manera directa en la excepción prevista por el art. 73 del CPCCN”.

Destaca que la liberación de las obligaciones tributarias dispuesta por el Tribunal Fiscal “…no fue declarada como un acto constitutivo ni como una decisión discrecional (…), sino como la consecuencia legal automática de la ley, cuya verificación correspondía efectuar al órgano jurisdiccional al constatar el acogimiento y la inexistencia de firmeza del pronunciamiento anterior”. Al respecto, expresa que la Ley N° 27.743 es de orden público y su aplicación torna abstracta la controversia, dado que la pretensión fiscal se extingue por una vía legal alternativa dispuesta por una decisión legislativa posterior. Por ende, considera que en el caso se impone la fijación de las costas por su orden como la más compatible con las particularidades del caso.

III.- Que, no se halla debatido en los presentes autos que el actor adhirió al Régimen de Regularización previsto en la Ley N° 27.743 y que, en tal sentido, el activo exteriorizado (u$s 23.000) alcanzaba para cubrir las pretensiones tributarias determinadas en autos y que se hallan vinculadas con aquél.

Concretamente, se halla en discusión si el aludido acogimiento debió ser calificado como un desistimiento de la acción y del derecho y; en tal entendimiento, si las costas debieron ser fijadas a cargo de la parte actora, contrariamente a lo decidido por el Tribunal Fiscal que las impuso en el orden causado.

III.1.- Al respecto corresponde recordar que en el artículo 34, inciso c) de la Ley N° 27.743 se dispuso que “[l]os sujetos que adhieran al presente Régimen de Regularización de Activos, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados (…) 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”.

Además, en el artículo 20 de la Resolución General N° 5528/24 (según el texto vigente al tiempo de la adhesión al régimen –Resolución General N° 5578/24) en su parte pertinente se dispuso: “Las liberaciones referidas en los incisos b) y c) del artículo 34 de la Ley N° 27.743 comprenden, conforme lo establecido en el artículo 21 del Decreto N° 608/24, su modificatorio y su complementario, a las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, siempre que, en su caso, la determinación de oficio no se hubiera encontrado firme a la fecha de entrada en vigencia de la mencionada ley (…) En este supuesto, el contribuyente deberá allanarse y/o desistir incondicionalmente, tanto en sede administrativa como judicial, de las acciones y los reclamos y recursos en trámite, así como renunciar a toda acción y derecho -incluso el de repetición-, por los conceptos y montos por los que se formule la adhesión, asumiendo el pago de las costas y los gastos causídicos. // A tal efecto, deberá presentar el formulario de declaración jurada N° 408/PD, a través del servicio con Clave Fiscal denominado “Presentaciones Digitales”, seleccionando el trámite “Presentación F.408 - Allanamiento o Desistimiento”. // Esta Administración Federal, una vez realizados los controles pertinentes y verificada la procedencia del trámite, comunicará al interesado la recepción del mencionado formulario

para su posterior presentación ante la instancia administrativa, contencioso-administrativa o judicial en la que se sustancia la causa".

III.2.- En el caso, le asiste la razón al Fisco en punto a que el régimen exigía como condición para el acogimiento al Régimen de Exteriorización previsto en la Ley n° 27.743 la presentación del Formulario F408 que contiene una fórmula de desistimiento que expresa: "[a]llano y desisto de toda acción y derecho, incluso el de repetición, por los conceptos y montos por los que se formula el acogimiento. Asimismo, autorizo la presentación de este formulario en la causa a que se refiere y asumo los cargos de las costas y costos del juicio". Ahora bien, esa circunstancia no implica el reconocimiento liso y llano de la pretensión fiscal sino que evidencia una exigencia para adherir al régimen y obtener los beneficios allí establecidos, en el caso, precisamente, la liberación de las obligaciones tributarias vinculadas a los bienes o tenencias exteriorizados.

Por otra parte, cabe destacar que tanto la presentación del Formulario F408 –fs. 379 y vta- (25/09/2024) como la exteriorización efectuada mediante el Formulario F3321 y F3320 –fs. 377/378 y 381/382 (24/10/2024 y 23/09/2024, respectivamente) fueron efectuadas con anterioridad al dictado de la sentencia del Tribunal Fiscal relativa al fondo de la cuestión debatida (03/04/2025). Al respecto, y más allá de que aquello no fue denunciado por la parte actora en los presentes autos de manera inmediata, lo cierto es que se trata de un aspecto que no puede ser desconocido por el Fisco, que además reconoció que el activo exteriorizado era suficiente para satisfacer la pretensión fiscal debatida en la causa (ver fs. 391/392). Por ende, la cuestión ya era abstracta en esa oportunidad y así debió ser declarado.

En tales condiciones, carece de sentido afirmar que al haberse fijado como condición en la Resolución General N° 5528/24 y sus modificatorias, la presentación del Formulario F408 en aquellos casos en los que se pretenda la liberación de obligaciones tributarias que se hallen en discusión, la actora se encuentre obligada a asumir las costas relacionadas al pago de un concepto que el Fisco ha declinado expresamente de reclamar, como consecuencia de la exteriorización del activo efectuada por la parte actora, en los términos requeridos por la norma.

En sentido análogo, corresponde tener en consideración la doctrina legal fijada por esta Cámara en el fallo plenario dictado en la causa nº 78983/2018 "Alpargatas SAIC c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", del 16/12/2020. Allí, se concluyó que "[n]o corresponde incluir dentro del

pago de las costas y gastos causídicos que se asume, a los intereses y/o multas alcanzadas por el beneficio de exención o condonación establecido en el régimen de regularización de obligaciones tributarias previsto en el Título II de la ley 27.260 (art. 55)".

En cuanto aquí interesa, y si bien se trata de un régimen diverso al examinado en la aludida causa, la regularización del activo/tenencia prevé como beneficio la liberación de las obligaciones tributarias que se hallen vinculadas al concepto regularizado. Por ende, tales obligaciones no pueden ser consideradas dentro de las costas y gastos causídicos, al igual que ocurre con los conceptos que resulten condonados en el régimen de la Ley N° 27.260, al que se hizo referencia en sentido análogo.

IV.- Que, las particularidades del caso, conducen a que las costas de esta instancia también sean establecidas en el orden causado (artículo 68, 2° párrafo del CPCCN).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE: 1)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas por su orden (artículo 68, 2° párrafo, del CPCCN).

Se deja constancia de que la Vocalía n° 15 de esta Sala se encuentra vacante (artículo 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Fecha de firma: 28/04/2026
Alta en sistema: 29/04/2026
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#41150801#499049438#20260423101311682