Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

EXPTE. 3030/2024.-

"MEJALELATY, TEOFILO (TF 128952337-I) c/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO".

///nos Aires, 21 de marzo de 2025.- PAF

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que por sentencia del 31/08/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió: 1) declarar condonada la multa que le fuera aplicada a la parte actora mediante la Resolución S/MM/1179/18, en la proporción en que fueron canceladas las obligaciones tributarias que dieron origen a la multa, con costas por su orden y 2) confirmar parcialmente la multa apelada en la suma de $ 1.650, correspondiente a la proporción que se encuentra impaga, con costas (cfr. fs. 397/405 del DEOX incorporado el 7/03/2024).

I.1.- Para así decidir, el Dr. Porporatto -Vocal Instructor- inicialmente recordó que el actor interpuso recurso de apelación contra el acto administrativo dictado en el sumario n° S/MM/1179/18, de fecha 7/11/2022 por la División Jurídica de la Dirección Regional Microcentro, que le aplicó una multa por la suma de $ 234.672,45 -equivalente a dos (2) veces el Impuesto al Valor Agregado omitido de ingresar oportunamente (períodos fiscales 1 a 12/2015)-, en los términos de los artículos 46 y 47, inciso a), de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), con la reducción a un cuarto (¼) del mínimo legal establecida en el artículo 49 de la misma norma.

El origen de la multa radicaba en la falta de declaración de débito fiscal por ingresos gravables e ingresos por comisiones e impugnación de crédito fiscal por carecer de documentación de respaldo, destacándose que el contribuyente se allanó a la pretensión fiscal, habiendo presentado las declaraciones juradas rectificativas pertinentes.

En el decisorio se destacó que el actor había cuestionado la actuación del Fisco Nacional en referencia a hacer efectiva la multa luego de haber transcurrido más de cuatro (4) años y después de publicada la ley 27.541, sosteniendo que éste hizo caso omiso a la condonación dispuesta por el 4° párrafo del artículo 12 de dicha norma y señalando que fue denunciado en autos que la cancelación de las obligaciones reclamadas con más sus intereses con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley a través del plan de facilidades n° K937813, consolidado el 22/08/2018 en seis (6) cuotas, en los términos de la Resolución General AFIP n° 4289.

En ese marco, solicitó el beneficio de condonación añadiendo que es errónea la postura fiscal por cuanto su parte no se encuentra sujeta al requisito de repatriación previsto en el artículo 8° de la ley, y afirmó que cumplió con todos los

Fecha de firma: 21/03/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38723535#447928517#20250319104448892

requisitos exigidos, los cuales enumeró, por lo que concluyó que la sanción se encuentra condonada de pleno derecho.

También entendió que no le resulta exigible el cumplimiento del régimen de información dispuesto por el artículo 59 de la Resolución General AFIP n° 4816, en tanto ésta no se encontraba vigente al 23/12/2019.

En subsidio, se agravió por la falta de elementos tipificantes y solicitó la aplicación del Fallo “Telcom Ventures de Argentina S.A.”.

La demandada contestó el traslado que le fuera oportunamente conferido, solicitando el rechazo de la apelación de la contraria.

I.2.a.- El Vocal Instructor analizó el planteo de condonación de la multa pretendido por la actora conforme al marco normativo de la ley 27.541 y sus modificaciones.

En tal sentido, recordó que dicho ordenamiento fue dictado a fines del año 2019 declarando la emergencia pública, e incorporando un régimen de regularización exclusivamente en beneficio de las pequeñas y medianas empresas, extremo que, denunció, no advierte la parte actora por no contar con el certificado MiPyme.

Asimismo, señaló que mediante el dictado de la ley 27.562, modificatoria del régimen anterior, se amplió la posibilidad de que otros sujetos puedan acogerse al régimen, tal como así lo estableció el artículo 8° de la mencionada; mientras indicó que en su artículo 12 dispuso que las multas y demás sanciones, correspondiente a obligaciones sustanciales devengadas al 31/07/2000, quedaran condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. Sobre esto, expuso que en este último artículo se equiparó la situación de los contribuyentes que en igual situación ya hayan abonado la obligación principal sin expectativa de algún beneficio de condonación.

Sobre la base de lo manifestado y tomando en consideración lo oportunamente resuelto en la causa “Ostry, Silvia Beatriz s/recurso de apelación” el 19/04/2021 por la Sala “B” en la que intervino, denegó el pedido de condonación pretendido por la parte actora tras entender que de las constancias de la causa se advierte la tenencia de bienes en el extranjero (cfr. informe final a fs. 37 de las actuaciones administrativas) y que el contribuyente no cumplió con el requisito de repatriación establecido en el artículo 8° de la ley 27.541 y sus modificatorias, situación que, expuso, no se encuentra controvertida.

I.2.b.- Conforme a lo decidido, se expidió sobre si la sanción de multa aplicada por el organismo fiscal se encuentra ajustada a derecho.

Expuso que conforme lo que surge de las actuaciones administrativas el actor desarrolla como actividad principal “Servicios Jurídicos”, iniciando sus

actividades el 14/09/2016 (cfr. fiscalización bajo O.I. n° 1513200) y que de la lectura del informe final de inspección se desprende que, en lo que al caso interesa, de la documentación presentada se detectó la existencia de ingresos considerados por el contribuyente como exentos de IVA por provenir de créditos por hipotecas para mejoras de inmuebles, respecto de los cuales no aportó documentación respaldatoria de sus dichos.

Por otra parte, indicó que de la verificación de las actividades bancarias se observó que existían operaciones de descuento de cheques sobre las cuales el contribuyente debió calcular las comisiones pertinentes y exteriorizar las mismas como base imponible del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado; también se detectó la suma de $ 1.813.935 cuyo importe no fue justificado por el interesado, razón por la cual se consideró como ingresos omitidos para el período fiscal 2015 y que del análisis de los egresos se observaron facturas registradas en el subdiario de I.V.A. Compras que no fueron informadas por el proveedor al tiempo de ser circularizado ni tampoco se exhibió documentación al respecto.

El Vocal Instructor señaló que dichos ajustes fueron conformados por el contribuyente al presentar las DD.JJ. rectificativas y regularizar las obligaciones determinadas mediante un plan de facilidades de pago (cfr. fs. 44 y fs. 59/6 de las actuaciones administrativas) y que, en vistas de lo expuesto, la demandada instruyó el respectivo sumario y encuadró la conducta desplegada por el actor dentro de los artículos 46 y 47, inciso a), de la ley 11.683, dictando el acto sancionatorio aquí recurrido.

I.2.c.- Así las cosas, analizó el marco normativo referido previamente y, en apretada síntesis, concluyó que se configuró en el caso una situación de ardid o engaño para llevar a cabo una disminución del impuesto declarado.

Entendió que la multa aplicada se ajustaba a la realidad de los hechos acaecidos, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos; por lo que confirmó la misma desestimando así la postura actoral fundada en contrario, con costas. Citó jurisprudencia en apoyo de su postura.

I.3.- Por su parte, la Vocal O´Donnell discrepó sobre la postura sostenida por el Vocal Instructor en cuanto al rechazo del pedido de condonación de la multa.

Indicó que no advierte discusión sobre que el actor regularizó las obligaciones tributarias 1 a 10 y 12/2015 mediante el plan de facilidades n° K937813, consolidado el 22/08/2018 en 6 cuotas, el cual fuera cancelado. Observó que el período fiscal 11/2015, por la suma de $ 123.458,97 fue cancelado de la siguiente forma: $ 40.140,52 mediante pago bancario del 17/12/2015, $ 73.260,27 fue incluida en el plan de pagos ya referido, y, por último, el 12/12/2015

#38723535#447928517#20250319104448892

se compensaron las sumas de $107,35, $6.558,50 y $28,58, mientras que la suma de $3.363,75 que fue compensada en la misma fecha fue rechazada. Es decir, a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.541, la deuda origen de la sanción recurrida se encontraba regularizada salvo por la compensación rechazada por la suma de $ 3.363,75.

Sobre la base de lo manifestado, recordó lo previsto por el artículo 8° de la ley 27.541 –modificado por la ley 27.562– que dispuso que los contribuyentes y responsables de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la A.F.I.P., podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31/07/2020 inclusive o infracciones relacionadas con éstas, al régimen de regularización de deudas tributarias y de condonación de intereses, multas y demás sanciones al que se refiere el Título IV, del Capítulo I, de esa ley.

En este sentido, sostuvo que si bien en dicha norma se excluyen de sus beneficios a determinados sujetos, entre ellos, a las personas que posean activos financieros situados en el exterior y que no lleven a cabo el acto de repatriación en las condiciones económicas y jurídicas a las que allí se hace referencia –postura sostenida por el Fisco Nacional–; destacó que dicha exclusión, tal como lo resuelto en el expediente “Telcom Ventures de Argentina S.A.”, el 21/06/2021, por la Sala IV, –la cual transcribió en extenso y a la cual corresponde remitirse por razones de brevedad– entendió que ello no regía cuando se trata exclusivamente de la aplicación del beneficio de condonación de pleno derecho de la sanción; criterio que señaló, también fue adoptado en la causa “Smurfit Kappa S.A.” del 5/04/2023.

Manifestó que en el antecedente indicado en primer término, se sostuvo que la condición de repatriación a la que refiere el artículo 8° de la ley 27.541 se encuentra establecida únicamente para aquellos sujetos que pretendan acogerse al régimen de moratoria y gozar de los beneficios previstos para obligaciones tributarias regularizadas en los términos allí dispuestas, pero no para la condonación de las multas correspondientes a obligaciones tributarias sustanciales canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley, supuesto contemplado en el cuarto párrafo del artículo 12 de la referida norma.

Asimismo, reiteró que en el caso de autos surge que el actor, a la fecha de la sanción de la ley 27.541, había cancelado las obligaciones fiscales que dieran lugar a la imposición de la sanción recurrida, salvo por la suma de $ 3.363,75 que corresponde a una de las compensaciones que realizara en el año 2015 y que fue rechazada por improcedente.

Así las cosas, en los términos de la jurisprudencia citada consideró que no podía entenderse que el actor se hubiera adherido al régimen de la ley 27.562 y su reglamentación, ni tampoco que se acogiera a sus disposiciones (aclarando que éstos son los términos que se utilizan en las normas cuando se condiciona la

#38723535#447928517#20250319104448892

procedencia de sus beneficios al recaudo de repatriación de activos en el exterior) ya que no regularizó una deuda pendiente de pago durante su vigencia ni utilizó tampoco ninguna de las formas de cancelación allí previstas; manifestando entonces que: *"…Con arreglo al principio de legalidad que con especial énfasis rige en materia tributaria por mandato constitucional, no corresponde dar al texto de la ley un alcance que no es el que se desprende de sus estrictos términos y condicionar uno de sus beneficios a requisitos que no están allí específicamente exigidos*".

Añadió que lo señalado no se ve alterado por el dictado de la Resolución General AFIP n° 5101, que en su artículo 48 modificó y exige la repatriación de los bienes situados en el exterior para los sujetos alcanzados por el beneficio de condonación establecido por el artículo 12, párrafo 4° y 5° de la ley 27.541, pero en el caso, indicó, dicho requisito no resulta de aplicación para el señor Mejalelaty en tanto su situación se perfeccionó con anterioridad a su entrada en vigencia (18/11/2021), ya que la regularización de las obligaciones corresponde a pagos bancarios y compensación realizadas en el año 2015 y planes de pago presentados y cancelados en el año 2018; criterio que expuso, también fue adoptado por la Cámara de este fuero al fallar en "Ostry", sentencia del 10/11/2022 (en lo que luce como una referencia a la sentencia de la Sala IV, en el expte. nº 9931/2022).

Por lo expuesto, sumado a que no surge de autos que el recurrente se encuentre comprendido en las exclusiones del artículo 16 así como tampoco en las restantes del artículo 8° de la misma ley, concluyó que correspondía declarar la condonación de la multa aplicada en la Resolución S/MM/1179/18, en la proporción en que fueron canceladas las obligaciones tributarias que dieron origen a la multa, con costas por su orden.

En cuanto a la suma de $ 1.650 -correspondiente a la parte que se encuentra impaga por el saldo de $ 3.363,75 que no fue regularizado- confirmó la misma por las razones dadas por el Vocal Instructor en su voto -Considerando V-, con costas.

I.4.- Por su parte, la Vocal Guzmán adhirió a lo decidido por la Vocal O´ Donnell en el Considerando I de su voto en donde resolvió tener por condonada la multa aplicada en la proporción en que fueran canceladas las obligaciones tributarias.

Sin embargo, disintió con lo decidido por sus colegas respecto de los montos que se encontraban impagos -$ 1.650- y, por aplicación del principio de insignificancia o bagatela, votó por la condonación de dichas sumas, con costas por su orden.

I.5.- En consecuencia, por mayoría, el Tribunal *a quo* resolvió:

#38723535#447928517#20250319104448892

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

2) Confirmar parcialmente la multa apelada en la suma de $ 1.650, correspondiente a la proporción que se encuentra impaga, con costas.

II.- Que disconforme con lo decidido el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación (ver fojas 408 del DEOX) y expresó sus agravios (ver fojas 413/449 del DEOX), los cuales no fueran replicados por el contribuyente conforme surge de la nota de elevación obrante a fs. 461.

Luego de expedirse con relación a la procedencia formal del recurso, realizó una reseña sobre los antecedentes de la instancia administrativa y lo decidido por el T.F.N. a lo que corresponde remitirse en razón de brevedad.

II.1.- Expuso que lo decidido por la instancia anterior evidencia un infundado apartamiento de las normas que resultan aplicables al caso de autos, en particular del artículo 8° de la ley 27.541, al sostener que el requisito allí previsto no opera en materia de sanciones condonadas de pleno derecho sobre obligaciones sustanciales canceladas con anterioridad a la entrada de vigencia de la ley, supuesto contemplado en el 4° párrafo del artículo 12 de la referida norma.

Señaló que no se encuentra controvertido en la causa que el contribuyente no ha cumplimentado la presentación de la DD.JJ. sobre la exteriorización de activos en el exterior, que no ostenta el carácter de Pyme y que la obligación principal haya sido cancelada, argumentos que, según expone, ya habían sido tomados en cuenta por el juez administrativo.

Recordó que los requisitos para acceder a los beneficios previstos por la ley 27.541 son revestir la condición de MiPyme –o bien tratarse de entidades civiles sin fines de lucro–, y en el caso del resto de las personas humanas o jurídicas –como es el de autos–, verificarse la repatriación de activos financieros que se encuentren en el extranjero, en un porcentaje del 30%; contrariamente a lo alegado por el voto de la mayoría interpretación que consideró forzada y antojadiza al pretender darle un sentido que contradice la intención del legislador al dictar las leyes 27.541 y 27.562.

Agregó que el Tribunal *a quo* omitió efectuar un análisis integrador de las normas implicadas, arribando a una solución que no se compadece con la correcta inteligencia a asignar a dichas normas.

II.2.- En cuanto a la normativa aplicable al caso, observó que tanto el artículo 8° como el artículo 12 se encuentran dentro del TÍTULO IV “Obligaciones Tributarias” y CAPÍTULO 1 “Regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduanera” de la ley 27.541 y su modificatoria, agregando que el señalado artículo 8°, texto según ley 27.562, refiere no solo a la regularización de

deudas sino además a la “condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo”, citando jurisprudencia en apoyo de su postura.

Manifestó que el análisis de las normas no puede efectuarse en forma aislada, sino en un marco abarcativo y contemplativo de todos aquellos conceptos que se relacionen y refieran al tema en cuestión.

Por tanto reiteró que el artículo 8° de la ley 27.541 estipula la posibilidad de acogerse a los beneficios de un régimen de regulación, precisando en el mismo articulado quienes no pueden acceder a dichos beneficios.

Expuso que: *“…el requisito de repatriación es una condición que deben cumplir los sujetos mencionados en el inc. e) del art. 4 de la Resolución General AFIP 4816, para poder adherir al régimen. Ello comprende a los beneficios de condonación y de multa que dicho régimen establece, ya sea derivados de la regularización de deudas por su inclusión en un plan de pagos (art. 11) o bien por haberse cancelado con anterioridad la obligación principal (art. 12)…”,* recordando lo previsto por el artículo 28 de la RG AFIP 4816.

Añadió que: “*Por imperio del artículo 8° vigente, según Ley 27562, los “Demás contribuyentes “a que refiere el inc. e) del art. 4 de la RG 4816, no comprende a la totalidad del universo de sujetos pasivos sin más, sino que condiciona la posibilidad de que éstos puedan verse beneficiados por el Régimen a que –valga la reiteración– de poseer activos financieros en el exterior se verifique la repatriación de al menos el 30% del producido de aquellos”.*

Concluyó que decidir lo contrario, implicaría admitir una imprevisión del legislador por cuanto colocaría en un plano de desigualdad a los contribuyentes según el tiempo o estado de situación vinculado al cumplimiento de la infracción; algo que claramente no puede sostenerse como argumento válido ni mucho menos concluirse, buscando en la combinación de normas o palabras extraídas fuera de contexto, una violación a principios de raigambre constitucional. No sólo en lo que refiere a las condiciones puntuales que se exigen para tener por condonada la multa en particular; sino además a las condiciones generales que dispone el régimen normativo para que un contribuyente goce de los beneficios en cuestión; motivo por lo cual, interpreta que la repatriación es requisito *sine qua non* para la evaluación de la procedencia del beneficio.

II.3.- Por otra parte señaló que: *“En cuanto a la RG 4867, la misma reglamenta los requisitos que las MI Pyme deben cumplir para tornar procedente el acogimiento al régimen. Por ello, mal pueden interpretarse sus términos para evaluar el caso de un contribuyente que pretende ese beneficio y no reúne las condiciones llamémosle ‘‘personales” que deben verificarse a los fines pretendidos”*, añadiendo que de la lectura de la sentencia bajo análisis se advierte

#38723535#447928517#20250319104448892

un estudio sesgado de la normativa aplicable, lo que redunda en una arbitraria resolución.

Se expidió acerca de lo decidido en las causas “Telcom Ventures de Argentina SA”, “Smurfit Kappa S.A.” y “Ostry”, denunciando que en estas causas interpuso recurso extraordinario y queja y se encuentran a estudio de la C.S.J.N. sin advertirse que a la fecha hubieran sido resueltos.

Sobre la base de todo lo expuesto solicitó se revoque el decisorio recurrido y se confirme en su totalidad la resolución impugnada.

II.4.- Por último, se manifestó acerca de los elementos objetivo y subjetivo de la sanción de multa aplicada, efectuando un análisis sobre la naturaleza de los mismos y lo que surge de las constancias de las actuaciones administrativas, solicitando la confirmación de lo decidido por la resolución recurrida, por argumentos a los que cabe remitirse en razón de brevedad. Citó jurisprudencia.

III.- Que así las cosas, cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el rumbo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y de la buena doctrina interpretativa, que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y que posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros; esta Sala*, in re*, “Strina, Natalia D. c/D.G.I.”, sentencia del 23/09/2014, entre muchos otros).

Asimismo, es menester recordar que, de conformidad con lo establecido por el artículo 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde –en principio– estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (conf. *Fallos*: 300:985 y esta Sala, *in re*, “Ferrari, Carlos Isidoro c/D.G.I.”, sentencia del 7/08/2014, entre muchos otros).

En especial, la ley hace referencia a la ocurrencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., lo que habilitaría a esta Cámara a declarar la nulidad de las actuaciones, salvo que corresponda abrir a prueba la causa en esta instancia lo que, de por sí, constituye una situación excepcional.

IV.- Que a fin de dirimir la cuestión traída a conocimiento de esta Alzada, es preciso señalar que de la compulsa de las actuaciones digitales acompañadas por el Tribunal *a quo* mediante DEOX –en cuanto al caso interesa– se observa lo siguiente:

IV.1) Las actuaciones administrativas n° 10749-1024-2018, obrantes a fs. 240/379 del DEOX remitido, tuvieron su origen en la inspección efectuada al contribuyente actor respecto del Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2015) realizándose ajustes de oficio sobre ello.

De la lectura del informe final (cfr. fs. 278/288) surge –en apretada síntesis y en lo que al caso interesa– que el contribuyente conformó los ajustes practicados y, en tal sentido, presentó el 10/08/2018 y el 13/08/2018 las DD.J.J rectificativas del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias para el período fiscal 2015. Asimismo, a fs. 280 surge que de la documentación aportada por el mismo, se advirtió la existencia de bienes situados en el exterior: tenencia de moneda extranjera (depósitos y efectivo).

En vistas de lo expuesto, se remitieron las actuaciones a la Sección Penal Tributaria para analizar si existieron hechos que configurasen delito y proceder en su consecuencia, motivo por lo cual, a fs. 293/295 tal dependencia informó que las conductas en análisis no superaban el umbral de punibilidad previsto por el Régimen Penal Tributario sancionado por la ley 27.430, no resultando por tanto los hechos relatados penalmente reprochables.

IV.1.b) Así las cosas, surge de fs. 308/309 que la obligación total era de $ 123.458,97 habiendo sido cancelado el contribuyente mediante plan de pago de facilidades con excepción de la suma de $10.058,18. Sobre estos montos se indicó que se efectuaron diversas compensaciones automáticas, siendo rechazada la correspondiente a la suma de $ 3.363,75 por improcedente.

Con posterioridad, a fs. 310 se ordenó la instrucción de sumario.

IV.1.c) A fs. 312/342 el contribuyente presentó su descargo y acompañó documentación a fs. 343/354 en apoyo de sus dichos.

Solicitó se revoque la apertura sumarial tras denunciar que canceló las obligaciones sustanciales –con más sus intereses resarcitorios– en los términos de la Resolución General AFIP 4289 –mediante el plan de facilidades n° K937813– con anterioridad a la vigencia de la ley 27.541, por lo que peticionó se condone, de pleno derecho, la sanción de multa que se pretenda aplicar en el sumario en los términos del artículo 12 de la mencionada ley.

A todo evento, indicó que la repatriación de capitales no es un requisito necesario para gozar del beneficio de condonación de multas, mencionando que, si bien tal supuesto no se le imputa en las actuaciones sumariales, de la compulsa de la base de datos surge que su parte posee activos financieros en el exterior. Aclaró que la cancelación de las deudas tuvo lugar el 22/08/2018 bajo el marco de la RG AFIP 4289; es decir, que no se efectuó mediante el régimen de regularización previsto en la ley 27.541 (B.O. 23/12/2019) sino antes de la entrada en vigencia de la misma.

Además, denunció no encontrarse alcanzando por las exclusiones previstas en el artículo 16 de la ley y su modificatoria, así como también señaló que la condición de MiPyme resulta excluyente sólo para la adhesión al régimen de regularización, pero no para gozar de los beneficios de condonación de multas y demás sanciones, agregando que el artículo 28 de la RG AFIP 4816 no establece requisitos para hacer efectivo el beneficio de condonación de multas y sanciones.

Por último, analizó el encuadre de la conducta infraccional que se le pretendía aplicar en el sumario en curso, alegando la inexistencia de los elementos tipificantes. Citó amplia jurisprudencia en apoyo de su postura.

IV.1.d) A fs. 355/364 del DEOX luce agregada la resolución, sin número, dictada el 7/11/2022 por Jefe (int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Microcentro de la A.F.I.P. –D.G.I., mediante la cual se le aplicó al actor una sanción de multa por la suma de $ 234.672,45 -equivalente a dos (2) veces el Impuesto al Valor Agregado omitido de ingresar oportunamente (períodos fiscales 1 a 12/2015)- en los términos de los artículos 46 y 47, inciso a), de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), con la reducción a un cuarto (¼) del mínimo legal establecida en el artículo 49 de la misma norma (cfr. artículo 1°).

Asimismo se lo intimó al pago de tales montos dentro del término de quince (15) días, bajo apercibimiento de ejecución (cfr. artículo 2°).

Para así decidir, el señor juez administrativo, luego de efectuar una reseña sobre los antecedentes del caso y la normativa aplicable, indicó que –a su entender– para poder acceder a la condonación prevista en el artículo 12, 4° y 5° párrafos, de la ley 27.541 y sus modificaciones, los sujetos que cancelaron el capital con anterioridad a la vigencia de las mismas debían concretar –de corresponder– la repatriación de acuerdo a lo previsto por el artículo 8° pues, de lo contrario, el responsable se encontraría excluido del régimen.

Afirmó que si el sujeto es excluido del régimen no puede gozar de los beneficios que éste otorga, ya sea acceso al régimen de regularización (conf. artículo 11) o las condonaciones previstas en el artículo 12 de la ley.

Mencionó que, en el caso concreto de autos, si bien se encuentran cumplidos los requisitos del citado artículo 12, el contribuyente no tiene certificado MiPyme, como tampoco se probó que cumplió con la presentación de la DD.JJ. que informa la no tenencia de bienes en el exterior, y/o, en caso de exteriorización de bienes, efectuar la repatriación de los mismos conforme la regulaciones de rigor, requisitos que entendió son inexcusables para no quedar excluido como sujeto habilitado para usufructuar los beneficios del régimen bajo análisis.

Por lo manifestado, consideró que no correspondía acceder a la condonación pretendida, motivo por lo cual prosiguió con el análisis infraccional,

concluyendo así en la aplicación de una sanción de multa por evasión del Impuesto al Valor Agregado (PF 2015) tal como fuera reseñado con anterioridad.

IV.2) Disconforme con la sanción aplicada, la parte actora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación solicitando se condone la misma por haber cancelado el capital previo al dictado de la ley 27.541 (cfr. fojas 5/41 del DEOX remitido).

IV.3) Luego de haber sido sustanciado el recurso interpuesto, a fs. 198/236 se presentó la demandada quien lo contestó solicitando su rechazo. En dicha oportunidad acompañó copia digital de las actuaciones administrativas relacionadas con autos y que fueran analizadas previamente.

IV.4) Acto seguido, el T.F.N. dictó el pronunciamiento definitivo del 31/08/2023 reseñado en el considerando I de la presente, cuya impugnación, por el Fisco Nacional, es materia de análisis del presente pronunciamiento.

V.- Que según surge de la compulsa de la causa, no se encuentra controvertido que el contribuyente actor:

a) canceló la obligación principal mediante un plan de facilidades de pago n° K937813, consolidado el 22/08/2018 en 6 cuotas, en los términos de la R.G. AFIP 4289 y por compensaciones automáticas, con excepción de la suma de $ 3.363,75 que fuera rechazada por improcedente;

b) no presentó el certificado MI Pyme,

c) no presentó declaración jurada que informe la no tenencia de bienes en el exterior ni la repatriación de los mismos, a lo cual se encontraba obligado, toda vez que, conforme surge de lo denunciado por el organismo fiscal en su informe final de las actuaciones administrativas acompañadas, el actor posee activos en el exterior, y

d) no se encuentra dentro de los sujetos excluidos por el artículo 16 de la ley 27.541 y su modificatoria.

Así pues, la cuestión a resolver se centra en discernir si la condonación de la multa de pleno derecho (cfr. artículo 12 de la ley 27.541 y su modificatoria) dispuesta por el Tribunal Fiscal de la Nación mediante la sentencia recurrida -con excepción de la suma de $ 1.650, correspondiente a la suma de $ 3.363,75 no regularizada- a la luz de los agravios esgrimidos por el Fisco Nacional, se encuentra ajustada a derecho.

VI.- Que sentado ello, es dable recordar que este Tribunal ha tenido oportunidad de expedirse en diversos pronunciamientos sobre el cuerpo normativo objeto de autos (cfr. esta Sala, *in rebus*, en apelaciones deducidas en procesos ordinarios “Unisolutions S.A. c/E.N.- A.F.I.P. –D.G.I. s/D.G.I.”, causa n° 60.943/19, resolución del 29/12/2020, y “Pérez Ponsa, Luis María c/EN - AFIP s/Proc. Conoc.”, causa n° 27.682/17 resolución del 26/03/2021 y en recursos deducidos

ante el Tribunal Fiscal de la Nación: “Río Plagas S.R.L. (TF 57199970-I)” causa n° 11.352/21, sentencia del 26/10/2021; “Exportadora e Importadora Bras S.A.”, causa n° 55.481/19, sentencia del 18/03/2022; “Lorenzo Aneecchini S.A.” causa n° 67.818/15 sentencia del 9/08/2022; “Supermercados Mayoristas Yaguar”, causa n° 9.839/22 sentencia del 12/10/2022; “M3 Construcciones S.A. (TF 36414-I)”, causa n° 43.541/22 sentencia del 22/12/2022; “Smurfit Kappa S.A.”, causa n° 51.587/22 sentencia del 5/04/2023 y, recientemente, “Sauma Automotores S.A.C.I.F.A.G. y F. (TF 37246-I)”, causa n° 19.936/23, sentencia del 4/02/2025); la ley 27.541 (B.O. 23/12/2019), que dedicó el Capítulo I del Título IV a establecer un régimen de regularización de obligaciones tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras vencidas al 30/11/2019 para aquellos contribuyentes que obtengan el “Certificado Mi Pyme” hasta el día 30/04/2020, inclusive, así como para las entidades civiles sin fines de lucro.

Asimismo, dispuso el beneficio de liberación de multas y demás sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas, una quita de la deuda consolidada cuando el capital, las multas firmes e intereses no condonados se cancelen mediante el pago al contado, así como la eximición y/o condonación total de los intereses resarcitorios y/o punitorios que tengan como origen los aportes previsionales adeudados por los trabajadores autónomos y un porcentaje de los intereses adeudados por el resto de las obligaciones fiscales (cfr. RG 4667, reglamentaria de la ley 27.541).

Con posterioridad se dictó la ley 27.562 (B.O. 26/08/2020) que dispuso, entre otras cuestiones, una ampliación de la moratoria prevista en el artículo 8° de la ley 27.541 al incluir a las obligaciones vencidas al 31/07/2020 –inclusive– (extendido hasta el 15/12/2020 mediante el dictado de los decretos 833/20 y 966/20); así como también a otros sujetos que, en el marco anterior, no se encontraban comprendidos en el régimen. También estableció nuevos supuestos de excepción al mismo.

Sobre esto último el artículo 8° de la ley 27.541 -con las modificaciones introducidas por el artículo 2° de la ley 27.562- indicó que quedaban excluidos del régimen las deudas originadas en cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales y los siguientes sujetos: “…*Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) Mi Pymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y*

#38723535#447928517#20250319104448892

sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, ***posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen,*** *en los términos y condiciones que determine la reglamentación"* (el resaltado y el subrayado son agregados).

Acto seguido enumeró los supuestos que se entienden dentro del concepto "activos financieros situados en el exterior", a saber: *"…la tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior, participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior incluidas las empresas unipersonales; derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior; toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotapartes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación; créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico y toda otra especie que se prevea en la reglamentación…"* .

Aclaró que los sujetos que adhieran al presente régimen, en la medida en que cumplan con los pagos requeridos por la norma en el artículo 10 de la ley, gozarán de la exención y/o condonación de multas, intereses y sanciones previstas en la ley de rito en los términos dispuestos por el artículo 11 del cuerpo normativo indicado.

Por su parte, el artículo 12 de la mencionada ley, en su 4° párrafo, prevé el beneficio de condonación de pleno derecho de multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30/11/2019 (fecha prorrogada por la ley 27.562 hasta el 31/07/2020), siempre que no se encontrasen firmes a la fecha de entrada en vigencia de las referidas leyes y la obligación principal hubiese sido cancelada a dicha fecha (diciembre de 2019 o agosto de 2020, respectivamente).

Asimismo, el artículo 4° de la Resolución General AFIP 4816 -reglamentaria de la ley 27.562- (B.O. 15/09/2020, modificada por la RG 4873 del 4/12/2020) enumera los tipos de contribuyentes comprendidos en el régimen, a saber: a) MiPymes; b) Mipymes condicionales; c) Entidades sin fines de lucro,

#38723535#447928517#20250319104448892

organizaciones comunitarias, entes públicos no estatales, entidades exentas del Impuesto a las Ganancias; d) pequeños contribuyentes de la AFIP y e) demás contribuyentes que no se encuentren comprendidos en los supuestos precedentes.

El artículo 8° y el Anexo II de la RG 4816 tratan los supuestos en que la repatriación de los activos financieros en el exterior habilitan la adhesión al régimen de regularización, estableciendo expresamente que el incumplimiento del plazo fijado por el artículo 8° de la ley 27.541 y sus modificaciones así como también de los términos y condiciones establecidos en la resolución general determinará su rechazo.

En este mismo orden de ideas se estableció el artículo 59 de la RG 4816 –t.o. RG 4910/21– que "*Los sujetos que adhieran al presente régimen deberán informar, con carácter de declaración jurada, los socios, accionistas y/o similares, titulares de por lo menos el TREINTA POR CIENTO (30%) del capital social y/o similar, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, a través del servicio denominado "Régimen de Información – Ley N° 27.562" disponible en el sitio "web" institucional (http://www.afip.gob.ar)".*

"Adicionalmente, los sujetos alcanzados por el requisito de repatriación dispuesto por el artículo 8° de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones deberán informar con carácter de declaración jurada, el monto total de los activos financieros situados en el exterior que posean a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562. A esos fines, los contribuyentes que efectúen la adhesión deberán adjuntar en formato ".pdf", un informe especial extendido por contador público independiente…".

Por su parte el artículo 25 de la RG 4816 establece las circunstancias que deberán cumplirse para obtener el beneficio de condonación de sanciones, indicando que las mismas no tendrán que encontrarse firmes ni abonadas y respecto de las obligaciones sustanciales, de naturaleza tributaria o previsional, cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: *"…a) Haberse efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha. b) Haberse regularizado la obligación sustancial e intereses no condonados mediante compensación, pago al contado o plan de facilidades de pago, en los términos de la presente resolución general, en la medida en que la sanción no se encuentre firme a la fecha de acogimiento al régimen de regularización. c) Haberse regularizado la obligación sustancial y su respectivo interés mediante planes de facilidades de pago vigentes dispuestos con anterioridad al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, siempre que*

la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha" (el énfasis es un agregado del Tribunal).

El artículo 28 de esa misma norma establece que *"El beneficio de condonación de intereses y multas correspondientes a obligaciones de capital canceladas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, en los términos del artículo 12 de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones, se registrará -una vez cumplidos los distintos requisitos dispuestos en la presente norma- en forma automática en el sistema "Cuentas Tributarias" así como en el servicio con Clave Fiscal "CCMA - Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos", según corresponda".*

VII.- Que como puede advertirse, de un análisis integral del plexo normativo reseñado, surge que la adhesión al régimen examinado es de carácter voluntario para los contribuyentes y, por tanto, los beneficios impositivos allí dispuestos (la inclusión de deudas tributarias, aduaneras y de la seguridad social en planes de facilidades de pago o incluso, solicitar exenciones y condonaciones de multas, de demás sanciones previstas por la ley 11.683 y de intereses resarcitorios y/o punitorios) resultarán procedentes, siempre y cuando, se encuentren verificados todos y cada uno de los requisitos previstos por la normativa al efecto.

Conforme se desprende del análisis realizado en el considerando precedente, cabe destacar la amplitud de sujetos y situaciones que pueden ser alcanzados por los beneficios del régimen de regularización de deudas, con las modificaciones introducidas por la ley 27.562 (impositivas, de la seguridad social y aduaneras), así como también de la eximición de intereses y sanciones.

Asimismo, no puede dejar de advertirse que también son diversos los supuestos por los cuales los sujetos comprendidos por el régimen puedan quedar excluidos del mismo -circunstancias analizadas expresamente por la recurrente en su memorial-, como extremos que habilitan a éstos últimos a, igualmente, beneficiarse en la medida en que den cumplimiento a ciertos requisitos.

Así, es dable señalar que luego de una interpretación literal del marco normativo referido precedentemente –pauta de hermenéutica que se impone cuando las normas no exigen realizar esfuerzo intelectual, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas (cfr. *Fallos:* 311:1042, entre otros)– y lo que surge de la reseña obrante en el considerando IV que integra el presente; a criterio de este Tribunal y en el marco de los presentes actuados, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y confirmar la sentencia recurrida materia de agravios.

De la lectura de la normativa reseñada en el considerando que antecede puede advertirse que, tal como fuera sostenido por el Tribunal *a quo*, la exigencia

de repatriación de los bienes que los contribuyentes tengan en el exterior prevista en el artículo 8° de la ley 27.541 se encuentra establecida únicamente para aquellos sujetos que pretendan acogerse al régimen de regularización de obligaciones tributarias en los términos del título IV, capítulo 1°, de la ley 27.541, pero no para la condonación de las multas originadas en obligaciones sustanciales ya canceladas a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562 (cfr. art. 12, cuarto párrafo, de la ley), como es el supuesto de autos.

En este caso, el contribuyente no se acogió el régimen de regularización de deudas previsto por la ley 27.541 –y su modificatoria– por cuanto, como se viera, la obligación principal ya había sido cancelada con anterioridad a la vigencia del cuerpo normativo aplicable, mediante la suscripción de un plan de facilidades en el año 2018 y por compensaciones automáticas durante el año 2015, con excepción de la suma de $ 3.363,75 cuya compensación fue rechazada por improcedente. Es decir, el actor no formalizó su adhesión al régimen tendiente a obtener la regularización de los montos adeudados mediante los beneficios allí establecidos.

Sobre la base de lo manifestado, este Tribunal entiende que el requisito aludido por la demandada en su memorial –repatriación de activos– no resulta aplicable al caso, por cuanto en la especie el contribuyente sólo requirió la aplicación del beneficio de condonación de pleno derecho de la sanción de multa que le fuera aplicada, mas sin encontrarse tal petición supeditada o relacionada con el cumplimiento de algún requisito o condición.

VIII.- Que es dable señalar que en igual sentido se ha expedido la Sala IV en autos: “Telcom Ventures de Argentina S.A. (TF 81319010-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, causa n° 6.488/21, sentencia del 10/06/2021, decisión recurrida por el organismo fiscal mediante recurso extraordinario que, a la fecha del presente decisorio, se encuentra a estudio ante la C.S.J.N., sin perjuicio de señalar que cuenta con dictamen fiscal de la Señora Procuradora Fiscal, de fecha 10/05/2024 que opinó por la desestimación de dicho remedio.

Allí la mencionada magistrada señaló que: *“Para regularizar la obligación vencida en esas condiciones excepcionales -lo cual acarrea la condonación de las multas y demás sanciones vinculados a ella (art. 11, ley 27.541)- los contribuyentes que no encuadren en las categorías previstas en el citado art. 8° y tuvieren activos financieros en el exterior, deben repatriar, en un porcentaje allí determinado, el producido de la realización de aquéllos”.*

“Distinto es el supuesto regulado en el art. 12 de la ley 27.541, que no se ocupa de la “regularización” de obligaciones vencidas, sino de la “condonación” de multas formales, materiales y de intereses resarcitorios”.

"Así, el cuarto párrafo del art. 12 señala: "Las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de julio de 2020 quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha."

"De la lectura de los preceptos transcriptos se colige que la procedencia de la condonación prevista en el art. 12, cuarto párrafo, de la ley 27.541 no requiere la repatriación del producido de la realización de los activos financieros ubicados en el extranjero."

"No escapa a mi criterio que el legislador podría haber replicado en el art. 12 de la ley 27.541 la exigencia contenida en su art. 8°, para que proceda la condonación de la multa sustancial vinculada a obligaciones ya canceladas a la entrada en vigencia de la ley 27.562, pero, sin embargo, no lo hizo".

"Frente a ello, 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), sin que quepa atribuir a las normas un alcance que implique la tacha de inconsecuencia en el órgano del cual emanan (Fallos: 310:1689, entre otros)".

IX.- Que a mérito de lo expuesto precedentemente, se concluye que el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional no puede prosperar, debiendo ser desestimado y confirmada la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación del 31/08/2023, en cuanto fue materia de agravios, con costas a la demandada vencida (cfr. art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 –t.o. 1998 y modif.–).

En atención al modo en que se resuelve, resulta insustancial el tratamiento de las demás cuestiones planteadas.

X.- Que, a mayor abundamiento, corresponde desestimar la aplicación al caso del precedente: "Funes de Rioja, Daniel Carlos Lucio s/apelación" expte. n° 2020-57588556, citado por la demandada en su memorial, por cuanto en dichos actuados se denegó la aplicación de un régimen normativo distinto –ley 27.260– al aquí analizado –ley 27.541 y sus modificaciones–, circunstancia determinó al T.F.N. a continuar con el proceso y emitir, con posterioridad, sentencia que abordó cuestiones ajenas a las llamadas a resolver en estos autos (reencuadramiento de multa en los términos del art. 45 de la L.P.T.), decisorio posteriormente revocado por la Sala III de este fuero mediante sentencia del 9/08/2022.

Tampoco corresponde estar a las conclusiones vertidas por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa análoga a la presente "Ostry, Silvia Beatriz s/recurso de apelación", expte. n° 2019-53740582 puesto que tal decisorio fue revocado por la Sala IV mediante sentencia del 10/11/2022 en el marco de la causa n° 9.931/22; no advirtiéndose de la compulsa del sistema informático

#38723535#447928517#20250319104448892

Lex100 que, a la fecha, con motivo de la concesión del recurso extraordinario interpuesto por el organismo fiscal, la C.S.J.N. hubiera emitido un pronunciamiento final sobre el asunto allí dirimido.

Igual situación acontece respecto de la causa “Smurfit Kappa S.A.”, causa n° 51.587/22, sentencia del 5/04/2023 dictada por esta Sala –también invocada por la demandada en su memorial–, por cuanto si bien allí se confirmó lo decidido por el T.F.N., que admitió la condonación de la multa en el marco de la 27.541 en un supuesto similar al de estos autos, no se analizó si correspondía o no la condonación automática puesto que el rechazo del recurso de apelación presentado por el organismo fiscal encontró sustento en otras cuestiones (falta de argumentación suficiente para desvirtuar el decisorio apelado), debiéndose indicar que, a la fecha, tampoco surge que la C.S.J.N. se hubiera expedido sobre la procedencia o no del recurso de queja interpuesto contra lo resuelto por esta instancia.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: desestimar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento del 31/08/2023 dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación, con costas a la demandada vencida (conf. art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.-).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ