Expte. CAF 7066/2024/CA1: "**MEJALELATY, TEÓFILO (TF 128950071-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Buenos Aires, de noviembre de 2024. MEC

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. **Sumario de los hechos del caso**

Como consecuencia de la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por el señor Teófilo Mejalelaty correspondientes al Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2015, la Administración Federal de Ingresos Públicos ("AFIP") le aplicó una multa de $354.021,72, equivalente a un cuarto de dos veces el monto del tributo evadido. Contra ese acto administrativo, el actor interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, solicitando que se declarara condonada la multa en los términos de las leyes 27.541 y 27.562. El tribunal administrativo —por mayoría— hizo lugar al recurso y, en consecuencia, declaró condonada la multa.

II. Pronunciamiento del Tribunal Fiscal

Mediante sentencia del 10/11/2023, la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación —por mayoría— **hizo lugar** al recurso de apelación deducido por el señor Teófilo Mejalelaty contra la **resolución S/MM/1178/2018** dictada por la Dirección Regional Microcentro de la AFIP, que —en lo sustancial— le había aplicado una multa de **$354.021,72**, equivalente a un cuarto de dos veces el monto evadido del Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2015, de conformidad con lo previsto en los artículos 46 y 49 de la ley 11.683.

Para así decidir, ante todo, la vocal instructora —a cuyo voto adhirió la vocal Guzmán— destacó que no se encontraba controvertido que, de acuerdo con los antecedentes administrativos de la causa, el actor había presentado la declaración jurada rectificativa del Impuesto a las Ganancias por el aludido periodo fiscal con fecha 13/8/2018 y que esa obligación había sido regularizada a través del plan de facilidades de pago K937813, consolidado el 22/8/2018 en seis cuotas, con arreglo a lo establecido en la resolución general

4289/2018. De tal modo, puso de relieve que, al momento de la entrada en vigencia de la ley 27.541, la deuda que motivaba la aplicación de la sanción impugnada había sido regularizada.

Tras recordar lo establecido en el artículo 8º de la ley 27.541 con relación a los sujetos alcanzados y excluidos del beneficio de condonación de sanciones, sostuvo que, si bien la norma excluía de sus beneficios a las personas que poseyeran activos financieros situados en el exterior que no realizaran su repatriación en las condiciones allí previstas, lo cierto era que esa exclusión no resultaba de aplicación cuando se tratara —exclusivamente— del beneficio de condonación de pleno derecho de sanciones. Al respecto, resaltó lo decidido por la Sala IV de esta Cámara en la causa "*Telcom Ventures de Argentina S.A.*" en cuanto a que —en esencia— la condición de repatriación consagrada en la aludida normativa sólo se encontraba prevista para aquellos sujetos que pretendieran acogerse al régimen de moratoria, pero no para la condonación de las multas correspondientes a obligaciones tributarias sustanciales canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley.

Sentado ello, destacó que, conforme a las constancias de la causa, el actor había cancelado la obligación tributaria que motivaba la imposición de la multa antes de la entrada en vigor de la ley 27.541. En este sentido, indicó que, en tanto el beneficio importaba una condonación *de pleno derecho*, no podía afirmarse que se hubiera *adherido o acogido* al régimen de la ley 27.562 y su reglamentación, que son los términos empleados por la normativa cuando se condiciona la procedencia de los beneficios a la repatriación del activo en el exterior.

Agregó que, si bien la resolución general 5101/2021 modificó la cuestión e incorporó la exigencia de repatriación de los bienes para poder ser alcanzado por el beneficio de condonación, tal recaudo no resultaba aplicable para el aquí actor, pues, en la medida en que la regularización de la obligación tributaria tuvo lugar como consecuencia de un plan de pagos presentado en

2018 y cancelado en 2019, su situación se había perfeccionado con anterioridad a su entrada en vigencia.

Puso de resalto que criterios análogos fueron adoptados por las Salas II y IV de esta Cámara en las causas "*Smutfit Kappa S.A.*" y "*Ostry*", respectivamente.

Finalmente, distribuyó las costas del proceso en el orden causado.

Por su parte, *en disidencia*, el vocal Porporatto entendió que no correspondía la condonación de pleno derecho de la sanción en examen. Sobre el punto, afirmó que, de acuerdo con lo resuelto por la Sala "B" en la causa "*Ostry*", dicho beneficio se encontraba supeditado al cumplimiento de la repatriación de los bienes ubicados en el exterior. Así, en lo atinente a la procedencia de la multa, consideró que se encontraba debidamente verificado tanto el elemento objetivo como subjetivo del tipo infraccional y que, en consecuencia, cabía confirmar lo decidido por el Fisco Nacional.

III. Agravios de la AFIP

Contra ese pronunciamiento, el **Fisco Nacional** interpuso recurso de apelación el 29/12/2023 y expresó agravios el 19/2/2024, los que no fueron contestados por el actor (v. providencia del 23/4/2024).

En su presentación, el recurrente sostiene:

(i) que el voto mayoritario demuestra "*un manifiesto apartamiento de las disposiciones imperantes que rigen en materia de condonación de multas, habiéndose dictado sobre el tópico un acto jurisdiccional con aparente fundamentación…*".

(ii) que no se encuentran reunidas las condiciones exigidas para la condonación solicitada por el señor Mejalelaty. Afirma que, contrariamente a lo resuelto en la sentencia apelada, los requisitos previstos en el artículo 8º de la ley 27.541 *sí* operan en materia de condonación de multas. Tras aclarar que no se encuentra discutido que el actor no ha cumplido con la presentación de la declaración jurada sobre la repatriación de activos en el

exterior, que no reviste el carácter de PyME y que la obligación principal había sido cancelada, entiende que el Tribunal Fiscal incurrió en una "*grave arbitrariedad*" al concluir que la repatriación se encuentra únicamente exigida para acceder a los beneficios resultantes de la moratoria, pero no para la condonación de las sanciones.

(iii) que el tribunal *a quo* omitió realizar un análisis integral —no aislado— de las normas jurídicas involucradas en el caso. En particular, destaca que el artículo 8º de la ley 27.541 —con las modificaciones introducidas por la ley 27.562— no sólo se refiere a la regularización de las deudas, sino también a la condonación de intereses, multas y demás sanciones. Invoca la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la causa "*Funes de Rioja*", donde —en lo sustancial y conforme a la transcripción realizada— descartó la procedencia de condonación de multas por no haberse cumplido el requisito de repatriación de activos.

(iv) que, a partir de un examen global de los artículos 8º y 12 de la ley 27.541, "*queda claro que los requisitos para acceder a los beneficios dispuestos por la Ley 27541 son revestir 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 ser la de autos—, verificarse la repatriación de activos financieros que se encuentren en el extranjero, en un porcentaje del 30%*". Considera que afirmar lo contrario importa una "*interpretación forzada y antojadiza de otros términos normativos, pretendiendo darles un sentido que entra en pugna con la propia intención del legislador al dictar la Ley 27541 y su modificatoria, Ley 27562*".

(v) que, en lo atinente a los requisitos que deben cumplirse a los fines de acceder a los beneficios reconocidos por la ley 27.541, aquellos no existe diferencia alguna entre la condonación y los demás allí previstos, para los que se requiere haber dado cumplimiento con la repatriación de los activos en los términos exigidos por la propia norma. En tal sentido, indica que la única distinción consagrada en el artículo 12 de la ley 27.541 "*remite en forma*

exclusiva a de qué manera se produce la citada liberación —de 'pleno derecho' o a pedido de parte, con motivo de la presentación de un plan de pago—, pero ello no implica en modo alguna que exista una diferencia en cuanto a las condiciones que deben reunir los sujetos para ambos casos y así efectivizarse el BENEFICIO LEGAL".

(vi) que la repatriación constituye una condición *sine qua non* para la evaluación de la procedencia del beneficio y, por tal motivo, se encuentra contemplada al inicio del capítulo dedicado al régimen de regularización de obligaciones y de condonación de intereses, multas y demás sanciones, alcanzando —por técnica legislativa— a todos los casos de condonación.

(vii) que las sentencias dictadas en las causas "*Telcom Ventures de Argentina S.A.*", "*Ostry*" y "*Smurfit Kappa S.A.*" fueron cuestionadas por vía del recurso extraordinario federal, encontrándose en trámite ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A todo evento, aduce que los jueces intervinientes en el marco de esas actuaciones se valieron de una interpretación forzada y antojadiza de los términos normativos, asignándoles un sentido contrario a la intención del legislador.

(viii) que no procede realizar una reapertura del debate acerca de la procedencia del ajuste respecto al Impuesto a las Ganancias ya que aquello no fue materia de cuestionamiento por parte del actor en oportunidad de interponer su recurso ante el Tribunal Fiscal. Al respecto, indica que "*el aspecto objetivo del tipo se ha verificado en las presentes actuaciones, no sólo porque se ha comprobado en autos que ha habido una detracción de impuesto de $ 708.043,45…, sólo en concepto de impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2015, sino porque además la actora ha reconocido la falta de declaración DE* [sic] *ingresos gravables e ingresos por comisiones no declaradas en el Impuesto a las Ganancias e impugnación de gastos por carecer de documentación de respaldo tanto por parte del contribuyente como*

del proveedor STAPLES AR S.A. mediante la conformación del ajuste propuesto".

(ix) que, toda vez que el aspecto material de la infracción quedó configurado mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas conformando el criterio del Fisco, sólo restaría analizar el elemento subjetivo del tipo infraccional, esto es, si ha mediado culpa o dolo del contribuyente. Sobre este punto, afirma que "*el hecho de que el responsable no haya declarado ingresos gravables conforme se verificó ante el análisis de la documentación por él aportada ocasionando la falta de declaración de ingresos en el Impuesto a las Ganancias, resulta por demás elocuente para demostrar que el sumariado tuvo intención de declarar y de ocultar maliciosa y deliberadamente su situación impositiva con la finalidad de evitar que el* [F]*isco posea los datos necesarios para intimar el ingreso del impuesto con el consiguiente perjuicio fiscal, situación que de no mediar la intervención del personal de fiscalización del Organismo, hubiera quedado indemne*".

(x) que, en definitiva, la infracción cometida por el actor, tanto en su aspecto objetivo como subjetivo, se encuentra adecuadamente comprobada y, en particular, que, en atención las constancias de la causa, se había aplicado correctamente el régimen de presunciones contemplado en el artículo 47 de la ley 11.683.

IV. Antecedentes de la controversia

Tal como se desprende de las actuaciones administrativas acompañadas a la presente causa, durante el año 2016 se llevó a cabo un procedimiento de fiscalización e inspección en cuyo marco se le requirió al señor Mejalelaty que exhibiera documentación respaldatoria respecto de los montos incluidos en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al periodo fiscal 2015, que brindara especificaciones acerca de su actividad económica, sus clientes y proveedores y las entidades bancarias en las que operó durante ese ejercicio, y que exhibiera los correspondientes los extractos bancarios respectivos.

Expte. CAF 7066/2024/CA1: "**MEJALELATY, TEÓFILO (TF 128950071-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Tras examinar la documentación aportada por el contribuyente, el **Informe Final** elaborado por la División de Fiscalización determinó —en esencia— diferencias en los ingresos y egresos del actor respecto de los consignados en las declaraciones juradas (v. páginas 197 a 207 de la documentación digitalizada el 6/5/2024).

El **25/11/2021**, ante la presentación de la declaración jurada rectificativa por parte del contribuyente, la División Jurídica del organismo recaudador entendió que los hechos comprobados con motivo de la fiscalización configuraban una conducta encuadrada, prima facie, en los artículos 46 y 47, inciso a, de la ley 11.683, que sancionan la evasión de impuestos; y, en consecuencia, ordenó la instrucción del pertinente sumario administrativo por la aludida infracción (v. página 218, íd. cit.).

En oportunidad de formular su **descargo** con fecha **18/1/2022**, el actor —ante todo— puso en conocimiento del Fisco Nacional que, conforme al régimen de facilidades de pago aprobado mediante la resolución general 4289/2018, había procedido a regularizar la obligación tributaria reclamada por la entidad fiscal, con más sus respectivos intereses resarcitorios. Ello, en seis cuotas y a través del plan de pagos K937813. En virtud de esa regularización, solicitó que se aplicara el beneficio de condonación de sanciones establecido por el artículo 12 de la ley 27.541, destacando que había dado cumplimiento con los requisitos establecidos normativamente a tal efecto y aclarando que la repatriación de capitales no constituía un recaudo exigible para la condonación de la multa. En concreto, sostuvo que la condición de repatriación sólo se encontraba prevista para acogerse al régimen de moratoria, pero no para la condonación de las sanciones (v. páginas 224 a 248, íd. cit.).

Por medio de la **resolución del 7/11/2022**, la División Jurídica de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP, como consecuencia de la *presentación inexacta de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al periodo fiscal 2015*, decidió aplicarle al señor Teófilo Mejalelaty una multa de **$354.021,72**, equivalente a un cuarto de dos tantos del

tributo evadido —vale reiterar, Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2015— por la suma de $708.043,45, de conformidad con lo previsto en los artículos 46 y 49 de la ley 11.683 (v. páginas 262 a 271, íd. cit.).

A tal efecto, la Administración consideró que, tras la presentación de declaraciones juradas que no reflejaban la situación impositiva real del contribuyente, este presentó otras rectificativas de las que resultó una diferencia en el saldo a ingresar por el Impuesto a las Ganancias que ascendía a la suma de $708.043,45. Ello, tanto porque se habían declarado ingresos gravables e ingresos por comisiones como porque se impugnaron gastos por carecer de documentación de respaldo.

Desde esta perspectiva, el organismo fiscal destacó que la faz material de la infracción estaba basado en las declaraciones juradas, originarias y rectificativas, de las que surgía que el contribuyente se había allanado al ajuste realizado en ocasión de la inspección. Agregó que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 46 y 47, inciso a, de la ley 11.683, podía presumirse —salvo prueba en contrario— la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando mediase una grave contradicción entre los libris, registraciones y demás antecedentes correlativos con los datos de las declaraciones juradas.

Sobre esa base, entendió que dicha circunstancia se verificaba en el caso, pues la inspección había comprobado "*una diferencia entre los ingresos declarados por el contribuyente versus las acreditaciones bancarias de $1.813.935,01 cuyo origen el rubrado* [sic] *no pudo justificar, la cual se imputó como ingreso no declarado en la DD.JJ. de ganancias del ejercicio 2015; asimismo se observaron ingresos no declarados en concepto de comisiones y la impugnación de gastos que no fueron justificados por el contribuyente ni por el proveedor STAPLES ARG S.A.; totalizando los ingresos no declarados oportunamente en la suma de $2.173.592,59*".

Así, puso de relieve que esa falta de declaración de ingresos gravables resultaba "*elocuente para demostrar que el sumariado tuvo*

intención de declarar y de ocultar maliciosa y deliberadamente su situación impositiva con la finalidad de evitar que el [F]*isco posea los datos necesarios para intimar el ingreso del impuesto con el consiguiente perjuicio fiscal, situación que de no mediar la intervención del personal de fiscalización del Organismo, hubiera quedado indemne*". En tal orden de ideas, resaltó que la rectificación efectuada por el actor había sido realizada a instancia de la fiscalización llevada a cabo por el ente recaudador, de manera que, al prestar su conformidad con la liquidación practicada durante la inspección, había reconocido plenamente la errónea liquidación originaria.

Por todo ello, concluyó la existencia de circunstancias susceptibles de encuadrarse en el supuesto contemplado en el artículo 47, inciso a, de la ley 11.683 y, en consecuencia, idóneas para presumir la conducta dolosa del contribuyente.

Con relación a la pretendida **condonación de la multa**, la Administración sostuvo que solamente las tres categorías de contribuyentes comprendidas en el artículo 8° de la ley 27.541 podrían, aun poseyendo activos financieros en el exterior, acogerse al régimen de regularización sin encontrarse obligados a realizar la respectiva repatriación de los bienes. Indicó que, en cambio, todos los demás contribuyentes, en la medida en que registrasen activos financieros en el exterior, sólo podrían acogerse al régimen de regularización y de condonación si cumplieran con los términos de la repatriación allí definidos. Es decir, "*para aquellos contribuyentes y responsables no comprendidos en las tres categorías enunciadas en el art. 8° de la Ley N° 27.541 (texto vigente según Ley 27.562), el acogimiento al régimen de regularización y de condonación dispuestos en el cuarto y quinto párrafo del artículo 12 quedó sujeto —en lo pertinente— a una de las siguientes condiciones: 1) No poseer activos financieros en el exterior ni tampoco —en su caso— sus socios o accionistas con los alcances que surgen de dicho artículo 8; o bien, 2) Realizar la repatriación de activos en los términos fijados por la norma*".

Expte. CAF 7066/2024/CA1: "**MEJALELATY, TEÓFILO (TF 128950071-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Además, señaló que el artículo 8° de la ley 27.541, al contemplar los sujetos excluidos del régimen, no hacía distinción alguna entre el de regularización y el de condonación, de modo que "*si el sujeto es excluido del régimen no puede gozar de los beneficios que éste otorga ya sea acceso al régimen de regularización (art. 11) o las condonaciones previstas en tal art. 12*". Por lo tanto, entendió que, para acceder a la condonación de la multa, los sujetos debían haber concretado la repatriación y que, de lo contrario, se encontraría excluido de ese régimen.

Contra ese acto administrativo, con fecha **29/11/2022**, el contribuyente interpuso **recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación** en los términos del artículo 76, inciso b, de la ley 11.683, solicitando que se dejara sin efecto la multa aplicada en sede de la Administración tributaria. En lo que aquí importa, el actor reiteró su pedido para que se aplicara el beneficio de condonación de sanciones establecido en el artículo 12 de la ley 27.541, poniendo de resalto —nuevamente— que "*la repatriación de capitales **no es un requisito** para gozar del beneficio de condonación de multas*" (v. página 5 , íd. cit., el destacado pertenece al original).

V. La normativa involucrada

A través de la **ley 27.541** —con las modificaciones introducidas por la ley 27.562—, el Congreso de la Nación declaró la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social (artículo 1º). A los fines de mitigar los efectos de esa situación excepcional, el **Título IV** estableció un régimen de "*Regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduanera*".

De acuerdo con lo previsto en el artículo 8º, primer párrafo, de la referida ley, los **contribuyentes y responsables de los tributos** cuya aplicación, percepción y fiscalización se encontrase a cargo de la AFIP "***podrán acogerse** por las obligaciones vencidas al **31 de julio de 2020 inclusive** o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de*

regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de ***condonación de intereses, multas y demás sanciones***..." (énfasis añadido).

Conforme al tercer párrafo de la norma aludida, quedaron excluidos de acogerse a ese régimen aquellas personas humanas o jurídicas que, no revistiendo las condiciones de ***(i)*** MiPymes; ***(ii)*** entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias 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 sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determinase la AFIP; **posean activos financieros situados en el exterior**. Sin embargo, la propia norma establece que, *como excepción a esa regla*, podrán acogerse aquellos respecto de los cuales, pese a poseer bienes en el extranjero, "*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*" (cfr. artículo 8º, tercer párrafo, *in fine*, la negrita y el subrayado no corresponden al original).

Asimismo, el artículo 12, cuarto párrafo, prevé que "[l]*as 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*" (el destacado es propio).

Por su parte, el artículo 25 de la **resolución general 4816/2020** establece que "**[e]*l beneficio de condonación de sanciones*** *que no se encuentren firmes ni abonadas correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional,* ***resultará procedente***

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 Nº 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 Nº 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha*" (énfasis agregado).

Finalmente, el artículo 28 de la aludida reglamentación dispone que "**[e]*l 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 Nº 27.562****, en los términos del artículo 12 de la Ley Nº 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*" (el destacado no pertenece al original).

VI. La cuestión controvertida

Sentado lo anterior, es importante destacar —tal como lo hizo el Tribunal Fiscal en el pronunciamiento recurrido y no fue cuestionado por el aquí recurrente— que no es materia de discusión que el actor, tras la presentación de la declaración jurada rectificativa de los importes correspondientes al Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2015, **procedió a regularizar la obligación tributaria sustancial por medio del plan de facilidades de pago K937813, consolidado el 22/8/2018** (v. considerando IV del voto mayoritario). En efecto, adviértase que el acto

administrativo cuestionado ante el Tribunal Fiscal puso expresamente de resalto que "*se encuentran cumplidos los requisitos del art. 12 (apertura sumarial en curso sobre obligaciones sustanciales devengadas al 31/07/2020, que no se encontraba firme a la fecha de entrada en vigencia de la ley modificatoria* [ley 27.562] *y que la obligación ha sido cancelada a dicha fecha)…*" (v. página 266 de las actuaciones digitalizadas el 6/5/2024). Asimismo, tampoco ha sido materia de cuestionamiento —de acuerdo con lo expuesto en el acto sancionatorio— que, por un lado, "*el contribuyente no tiene certificado Mipyme*" y que, por el otro, "*el sumariado no ha probado haber cumplimentado la presentación de la DDJJ que informe la no tenencia de bienes en el exterior, y/o, en caso de exteriorización de bienes, haber efectuado la repatriación de los mismos, conforme las regulaciones de rigor*" (ídem).

En consecuencia, la cuestión sometida a consideración de esta Alzada consiste en determinar si el requisito relativo a la repatriación de los activos situados en el exterior —consagrado en el artículo 8º de la ley 27.541 y su modificatoria— sólo resulta exigible para los supuestos de regularización de obligaciones tributarias o si, por el contrario, conforme lo pretende el Fisco Nacional, también constituye una condición para acceder al beneficio de condonación de las multas.

Ciertamente, a los fines de ilustrar acerca de las posiciones de las partes en la presente controversia, nótese que, por un lado, el actor —como se advirtió anteriormente— señala que la condonación de pleno derecho no se encuentra condicionada por la verificación de la repatriación de los bienes ubicados en el exterior (v. descargo presentado por el contribuyente en sede administrativa —páginas 4 a 7— y su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal —páginas 6 y 7—); mientras que, por el otro, el Fisco entiende que dicha repatriación constituye —en el caso del actor— un "requisito ineludible" para no formar parte del conjunto de sujetos excluidos del régimen de condonación de sanciones (v. resolución sancionatoria —páginas 3 a 6—;

contestación del recurso de apelación deducido por el actor ante el Tribunal Fiscal —páginas 8 a 26— y recurso ante esta Cámara —páginas 16 a 23—).

VII. La jurisprudencia relativa a requisitos exigidos para acceder al beneficio de condonación de sanciones

De conformidad con la normativa anteriormente reseñada —y, en particular, el artículo 8º, tercer párrafo, de la ley 27.541 y su modificatoria —, *en cuanto su ámbito de aplicación subjetivo*, **no podrán acogerse** a los beneficios allí establecidos aquellas personas humanas o jurídicas que no revistan la condición de MiPymes, entidades sin fines de lucro (*v. gr.*, fundaciones y asociaciones civiles) y personas humanas consideradas pequeños contribuyentes, en la medida en que posean activos financieros situados en el exterior. Pero, aun no revistieran esas condiciones y poseyeran activos en el exterior, podrán adherirse al régimen de regularización de obligaciones tributarias cuando se verificase la repatriación de al menos el 30% del producido de su realización, dentro de los sesenta días **desde la adhesión** a aquél. Es decir, se excluyeron a los sujetos que no revistieran las condiciones previamente aludidas y, además, fueran titulares de activos financieros en el exterior, salvo que los repatriaran en los términos antedichos.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 12 de la referida ley, las multas y demás sanciones relativas a obligaciones sustanciales devengadas hasta el 31/7/2020 quedarán **condonadas de pleno derecho**, en tanto no estuviesen firmes al momento de la entrada en vigencia de la ley 27.562 y esa obligación hubiera sido cancelada a esa fecha.

Entonces, tal como se adelantó, la cuestión requiere examinar si, a los efectos de que procediera la **condonación *ipso iure***, resultaba necesario que el contribuyente —que no fuera MiPymes, una entidad sin fines de lucro o un pequeño contribuyente— efectuara la **repatriación de los activos situados en el exterior**, dentro de los sesenta días desde la *adhesión* al régimen.

Expte. CAF 7066/2024/CA1: "**MEJALELATY, TEÓFILO (TF 128950071-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Sobre el punto, la Sala IV de esta Cámara ha puesto de resalto que "*un análisis integral del plexo legislativo involucrado permite considerar que* ***la condición de repatriación*** *a la que refiere el art. 8º 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 las obligaciones tributarias regularizadas*** *en los términos allí dispuestos,* ***pero no para la condonación de las multas correspondientes a obligaciones sustanciales*** *canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la dicha ley, supuesto contemplado en el cuarto párrafo del art. 12 de la referida norma*" (esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*Telcom Ventures de Argentina S.A. (TF 81319010-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 6488/2021, sentencia del 10/6/2021, énfasis añadido. En igual sentido, "*Ostry, Silvia Beatriz (TF 53740582-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 9931/2022, sentencia 10/11/2022, **que revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que el recurrente invoca como fundamento de su pretensión**; "*Quickfood S.A. (TF 82527565-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 1064/2024, sentencia del 13/6/2024).

Del mismo modo, la Sala II de este Tribunal sostuvo que, a la luz de las previsiones del artículo 12 de la ley 27.562 y su normativa complementaria, "*cuando se trata del caso de multas que no se encuentran firmes, correspondientes a obligaciones canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley, el plexo normativo reseñado establece la condonación de las sanciones con la condición del cumplimiento de este último requisito (cancelación con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley), de tal suerte que* ***no cabe exigir la concurrencia de otro recaudo para la operatividad de tal consecuencia***" (esta Cámara, Sala II, *in rebus*: "*Smurfit Kappa S.A. (TF 69809104-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 51.587/2022, sentencia del 5/4/2023, el destacado no corresponde al original).

Expte. CAF 7066/2024/CA1: "**MEJALELATY, TEÓFILO (TF 128950071-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Idéntico temperamento fue también adoptado por la Sala V de la Cámara del Fuero al destacar que "*cuando se trata de multas que no se encuentran firmes y que corresponden a obligaciones canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.562 (31/07/2020)* ***el beneficio de la condonación resulta —como ocurre en este caso— de pleno derecho***. *Ello surge expresamente de los términos del artículo 12, 4º párrafo, de la Ley Nº 27.562 y de los artículos 25 inciso a) y 28 de la Resolución General Nº 4816…* ***En consecuencia, no resulta ajustada a derecho la afirmación de la accionada relativa a que correspondía exigir la concurrencia de otro recaudo para la operatividad de dicho beneficio***" (esta Cámara, Sala V, *in re*: "*Rovafarm Argentina S.A. (TF 10853025-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 34.613/2023, sentencia del 9/4/2024, resaltado agregado; y, en igual sentido, "*Kandiko S.A. (TF 34358-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 54.547/2014, sentencia del 2/7/2024).

Por lo demás, cabe destacar que —en forma reciente— la Procuración General de la Nación, en consonancia con la jurisprudencia relevada, ha entendido que "*dicha exigencia* [repatriación de activos financieros situados en el exterior] *se encuentra establecida para gozar de los beneficios previstas en el título IV, capítulo 1º, 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 27.541)***" (énfasis propio). En ese orden de ideas, tras examinar lo previsto en el artículo 8º de la ley 27.541, señaló que podía colegirse "*que la repatriación de activos financieros se exige respecto de las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 que se regularizaran dentro de las modalidades previstas en el título IV, capítulo 1), de la ley 27.541 (cfr. art. 8º)*", de modo que la aludida repatriación se erigía como un presupuesto para que los contribuyentes no encuadrados en las categorías previstas en el citado artículo 8º y tuviesen activos en el exterior, regularizaran las obligaciones que

cumplieran con los recaudos allí establecidos. Destacó que, en cambio, el artículo 12 de la ley 27.541 no se ocupaba de la regularización de obligaciones vencidas, sino de la condonación de multas formales, materiales y de intereses resarcitorios, por lo 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***" (cfr. dictamen del 10/5/2024 en la causa "*Telecom Ventures de Argentina SA (TF 81319010-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa CAF 6488/2021/CS1-CA1, pendiente de resolución por la Corte Suprema de Justicia de la Nación).

VIII. La condonación no se encuentra supeditada a la repatriación

Desde esa perspectiva, la jurisprudencia examinada permite concluir que la repatriación de los activos financieros situados en el exterior, prevista en el artículo 8º, tercer párrafo, de la ley 27.541, no constituye una condición para la procedencia de la condonación de multas, que —por el contrario— **opera de pleno derecho**, sin más requerimientos que los establecidos en el artículo 12, cuarto párrafo, de la referida ley, en cuanto a su falta de firmeza y a la cancelación de la obligación tributaria con anterioridad a su fecha de entrada en vigencia.

Así, pues, tal como lo sostuvo esta Cámara, la locución "*de pleno derecho*" incorporada en el artículo 12 de la ley 27.541 no se condice con los demás recaudos que la normativa exige a los fines de acogerse a los beneficios de la regularización de las obligaciones tributarias (cfr. Sala IV, "*Telcom Ventures de Argentina S.A.*" y "*Ostry*", cits. *supra*).

En efecto, esos términos han sido empleados por la Corte Suprema para calificar aquellas consecuencias cuyo perfeccionamiento no requiere "*petición de parte*" (*Fallos*: 277:347; 281:297; 295:729 y 815; 321:3160 y 330:4544), **sin necesidad de otro hecho o acto más que la aplicación de la ley**; mientras que, por el contrario, como ya fue advertido, las

normas involucradas en esta causa —en particular, en lo atinente al régimen de regularización de las obligaciones— exigen la realización de un acto de acogimiento o adhesión, definido por la nota aclaratoria 38.1 de la resolución general 4816/2020 como "*la manifestación de la voluntad a través del reconocimiento de la deuda mediante el plan de facilidades de pago, pago al contado o compensación*".

Al respecto, el artículo 8º de la ley 27.541 requiere la repatriación de al menos el 30% del producido de la realización de los activos extranjeros "*dentro de los sesenta (60) días* ***desde la adhesión*** *al presente régimen…*".

En idéntico sentido, el artículo 8º, punto 2º, de la resolución general 4816/2020 establece que "[e]*n caso de que el mismo sujeto regularice la deuda mediante diversos planes de facilidades de pago, pago al contado y/o compensación, el plazo de SESENTA (60) días previsto en el artículo 8º de la ley 27.541 y sus modificaciones se computará* ***desde la primera adhesión***". En tal orden de ideas, el punto 3º del referido artículo prevé que "[e]*l incumplimiento de la repatriación del producido de la realización de los activos financieros en el plazo fijado en el artículo 8º de la Ley Nº 27.541 y sus modificaciones, en los términos y condiciones previstos en esta resolución general, determinará el* ***rechazo de la adhesión al régimen de regularización***".

Asimismo, el artículo 59 de esa resolución dispone que "**[l]*os 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 del capital social y/o similar, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley Nº 27.562…*" y, además, "*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 matriculado…, quien se expedirá respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los activos financieros situados en el exterior".

De esta manera, se advierte que las condiciones atinentes a la repatriación de los activos financieros situados en el exterior se encuentran limitadas a aquellos casos en los que las normas en juego aluden a la previa adhesión al régimen, que no pueden ser predicadas respecto de la condonación —que, como se vio, por mandato legal, opera de pleno de derecho—, sino sólo con relación al régimen de regularización de obligaciones tributarias, que, valga la insistencia, sí exige un acto de adhesión.

Por lo demás, el legislador pudo haber replicado en el artículo 12 de la ley 27.541 la exigencia contenida en su artículo 8º —esto es, la repatriación— para que proceda la condonación de la multa sustancial vinculada a obligaciones canceladas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 27.562, pero, sin embargo, no lo hizo. Ante ello, procede destacar que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (CSJN, *Fallos*: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), sin que pueda atribuírseles a las normas un alcance que implica la tacha de inconsecuencia en el órgano del cual emanan (CSJN, *Fallos*: 310:1689; 325:350, disidencia de los jueces Belluscio y Bossert; 345:938 y 945; 347:1128; entre otros).

En virtud de lo expuesto, toda vez que la procedencia de la multa está siendo controvertida en estas actuaciones y el actor canceló la obligación tributaria —correspondiente al periodo fiscal 2015— que la había motivado mediante un plan de pagos finalizado con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.562, no existen impedimentos para que el señor Mejalelaty pueda tener por condonada la sanción establecida por medio de la resolución del 7/11/2022. Entonces, deviene inoficioso pronunciarse acerca de los planteos formulados por el Fisco Nacional con relación a la verificación de los elementos requeridos para la aplicación de la multa aquí condonada.

Expte. CAF 7066/2024/CA1: "**MEJALELATY, TEÓFILO (TF 128950071-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

IX. Costas

En la medida en que no se advierten razones para apartarse del principio objetivo de la derrota, entiendo que las costas de esta instancia deben ser impuestas a la recurrente, en su carácter de vencida (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

Por todo lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**:

Rechazar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional. Con costas (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ **JORGE EDUARDO MORÁN**