



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

CAF 25191/2023/CA1 KANDIKO SA (TF 36489-i) C/DIRECCION GENERAL IM-
POSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2023.-

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, conforme surge de los presentes autos, el 13 de octubre de 2022 el Tribunal Fiscal de la Nación **declaró condonada la multa apelada en autos**, con costas por su orden (fs.242/3).

Para así resolver consideró que las obligaciones principales vinculadas con la sanción impuesta se encontraban ingresadas, que la contribuyente había cumplido con la presentación de la declaración jurada informativa prevista en el art. 59 de la RG 4816/2020, y que no surgía de autos la verificación de las causales de exclusión del régimen del art. 16 incs. c y d.

Impuso las costas por su orden.

2º) Que, disconforme con la decisión, **apeló el Fisco** y expresó agravios a fs. 260/283, contestado a fs. 289/292.

Afirma que se ha efectuado una errónea interpretación y aplicación de las normas de regularización fiscal de las leyes 27.541 y 27.562.

Sostiene que las valoraciones efectuadas por el Tribunal omiten considerar las constancias obrantes en autos, haciendo una incorrecta interpretación de la normativa aplicable a la situación.

Controvierte que se hubiese declarado condonada la sanción. Señala que, aun habiéndose constatado que ha presentado la declaración jurada establecida por la RG 4816/20 – Activos Financieros del Exterior, declarando no tener activos que repatriar, se ha detectado que exteriorizó bienes fuera del país en sus declaraciones frente al impuesto a las ganancias, por lo que debería haber cumplido con el requisito de repatriación establecido en el art. 8º de la ley 27.541.

Por otra parte, destaca que el Tribunal omitió considerar que la contribuyente no dio cumplimiento a los requisitos del art. 59 de la RG 4816/2020, en tanto no aportó dictamen de un contador público que certificara la legitimidad y existencia de los activos en el exterior antes del 17 de febrero del 2021.

Corrido el traslado de ley, la actora contesta agravios a fs. 288/292 y en dicha oportunidad señala que su parte había cumplido con las exigencias del régimen para que procediera la condonación y, a todo evento, plantea la inconstitucionalidad del art. 59 de la RG 4816/2020, por exceder la potestad reglamentaria y vulnerar el principio de reserva de ley.

El 21/6/2023 emitió dictamen el Sr. Fiscal General.

3º) Que, según surge de las constancias de la causa, el 20/8/2020 el actor ha realizado el pago de las obligaciones tributarias correspondientes al gravamen cuya multa se



discute en los presentes autos, por lo que solicitó su condonación, acompañando las constancias de pago pertinentes (ver fs. 120/211).

Por lo demás, posee un activo en el exterior -de acuerdo a la calificación prevista en el art. 8° de la ley 27.541- del que no se registra repatriación en los términos allí dispuestos.

Por otra parte, no se encuentra dentro de los sujetos excluidos por el art. 16 de la ley 27.541 y su modificatoria.

Así pues, la cuestión en debate requiere determinar si la sanción que motivó el presente proceso **se encuentra condonada de pleno derecho de acuerdo a lo dispuesto por el art. 12, cuarto párrafo, de la ley 27.541 y su modificatoria.**

4°) Que, esta Sala se ha pronunciado en la causa 6488/2021 “Telcom Ventures de Arg. SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo” el 2 de septiembre de 2021 en cuya oportunidad dijo que un análisis integral del plexo legislativo involucrado permite considerar que la condición de repatriación a la que refiere el art. 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 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 ley 27.562, supuesto contemplado en el cuarto párrafo del art. 12 de la referida norma.

En efecto, el art. 8° de la ley 27.541 *supra* transcrito resulta claro en cuanto exige 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 los términos y condiciones que determine la reglamentación”*. En esa misma línea, el art. 8°, punto 2°, de la RG 4816 establece que: *“En el 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 8° de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones se computará desde la primera adhesión”*. Seguidamente, el punto 3° del mismo artículo reza: *“El incumplimiento de la repatriación del producido de la realización de los activos financieros en el plazo fijado en el artículo 8° de la Ley N° 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”*.

En ese mismo orden de ideas, se inscribe el art. 59 de la RG 4816 en cuanto establece 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”* y aquellos alcanzados por el requisito de repatriación *“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”*.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

CAF 25191/2023/CA1 KANDIKO SA (TF 36489-i) C/DIRECCION GENERAL IM-POSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En este escenario, no resulta ocioso señalar que, de acuerdo a la nota aclaratoria 38.1 de la RG 4816, *“La adhesión se refiere a la manifestación de la voluntad a través del reconocimiento de la deuda mediante el plan de facilidades de pago, pago al contado o compensación”*; definición que no condice con el significado de la locución *“de pleno derecho”* incorporada por el legislador en el art. 12, cuarto párrafo, de la ley 27.541 -y su modificatoria- y utilizada por el Máximo Tribunal para calificar los efectos de aquellas normas que no requieren *“petición de parte”* (conf. Fallos: 277:347; 281:297; 295:729 y 815; 321:3160 y 330:4544).

En este mismo sentido, y sin bien con relación a la condonación de pleno derecho receptada en el art. 56 de la ley 27.260, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, distinguió el supuesto regido por los arts. 52 y 53, referidos a la regularización de obligaciones vencidas, de la condonación de multas formales, materiales y de intereses resarcitorios correspondiente a obligaciones ya canceladas prevista en el art. 56 de la ley y consideró desacertado sujetar su procedencia al cumplimiento de los requisitos previstos para el acogimiento de la moratoria (en ese caso, el desistimiento y renuncia de toda acción y derecho, incluso el de repetición). De este modo, el Alto Tribunal confirmó la sentencia dictada por esta Sala *in re* 15951/2017 *“Bunge Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”*, sent. del 11/04/17 (conf. Fallos: 343:702).

Por lo demás, en nada modifica lo expuesto la circunstancia de que el art. 28 de la RG 4816 supedite el registro automático de la condonación en el sistema informático del organismo recaudador al cumplimiento de *“los distintos requisitos dispuestos en la presente norma”*. Ello es así, por cuanto: **(i)** a diferencia de la redacción del art. 25 de la RG 4667 *supra* transcripto, el art. 28 de la RG 4816 no establece requisitos *“para hacer efectivo el beneficio de condonación”* sino para efectuar un registro automático de la misma; y **(ii)** la disposición mencionada en último lugar refiere a la condonación de pleno derecho de multas e intereses y respecto a estos últimos, el art. 9º, último párrafo de la RG 4816, prescribe *“De tratarse de obligaciones tributarias canceladas con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 27.562 que se encuentren en curso de discusión en sede administrativa, contencioso-administrativa o judicial por vía de repetición, el beneficio de condonación de los intereses en los términos previstos en el quinto párrafo del artículo 12 de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones resultará procedente siempre que el interesado desista de la acción y del derecho y renuncie a la promoción de cualquier procedimiento respecto de la obligación cancelada, en cuyo caso deberá presentar el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo) mediante el servicio con Clave Fiscal denominado “Presentaciones Digitales”, implementado por la Resolución General N° 4.503 y su complementaria, seleccionando el trámite “Presentación F. 408 - Allanamiento o desistimiento”*.



Es dable advertir que el legislador podría haber incorporado la limitación prevista en el art. 8° de la ley 27.541 y su modificatoria en el art. 16 de esa norma que excluye “*de las disposiciones de esta ley*” a quienes se hallen en alguna de las situaciones allí enumeradas, o bien replicarla en el art. 12 para que proceda la condonación de las multas y demás sanciones, pero 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 y dictamen de la Procuradora Fiscal al que remite la Corte Suprema en *Fallos*: 343:702).

En definitiva, en el caso de autos el pago de la obligación tributaria fue realizada el 20/8/20 es decir con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562 (26/8/20), de conformidad con lo dispuesto en el art. 12 de la ley 27.541 y modif.

Por las consideraciones de hecho y de derecho *supra* efectuadas y en atención a lo ya resuelto por este Tribunal en la causa “Telcom Ventures de Arg. SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo” del 2 de septiembre de 2021, antes citada, como asimismo “Ostry Silvia Beatriz c/ DGI s/recurso directo”, del 10 de noviembre de 2022, corresponde rechazar el recurso interpuesto y confirmar la resolución apelada, con costas por su orden en atención a la naturaleza de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Regístrese, notifíquese al Fiscal General y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

