



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

18184/2024 PANZA, LUIS ALBERTO (TF 13260107-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, abril de 2026.

VISTO:

La presentación efectuada por la parte actora el 14/11/24; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, mediante pronunciamiento del 13/05/24, **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, con costas, las resoluciones emitidas por la AFIP-DGI** que: (i) determinaron de oficio el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2015 y 2016 con más intereses resarcitorios, con reserva de aplicar multa de acuerdo a lo establecido por el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria; (ii) ajustaron el Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas No Documentadas por los períodos fiscales 1/2015, 2/2015 y 5/2015 a 12/2015 más accesorios, sin pronunciamiento con relación al aspecto sancionatorio por lo dispuesto en la Ley Penal Tributaria; y (iii) determinaron el Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas No Documentadas por los períodos fiscales 1/2016 a 3/2016, 5/2016, 7/2016 a 12/2016, 1/2017 y 2/2017, liquidándose intereses resarcitorios e imponiéndose una multa equivalente a tres (3) veces el gravamen evadido en los términos del artículo 46 de la ley de rito.

A su turno, el *a quo* **reguló los honorarios de los profesionales** intervinientes por el Fisco Nacional (conf. IF-2024-48890571-APN-VOCX#TFN e IF-2024-52702714-APN-VOCX#TFN).

Disconforme con la decisión, el **actor apeló y expresó agravios** el 27/06/24 y el 31/07/24, respectivamente, que fueron replicados el 4/10/24 (cfr. IF-2024-67416590-APN-DTD#JGM, IF-2024-80474858-APN-DTD#JGM e IF-2024-108807494-APN-DTD#JGM).

Asimismo, ambas partes interpusieron apelaciones contra las regulaciones de honorarios (IF-2024-51763712-APN-DTD#JGM; IF-2024-52711144-APN-DTD#JGM; IF-2024-54641754-APN-DTD#JGM)

2º) Que, el 14/11/24 **la parte actora denunció ante esta instancia su adhesión al Régimen de Regularización de Activos** establecido mediante la ley 27.743 (B.O. 8/07/24). A tal fin, informó que procedió “*a declarar bienes, concretamente moneda extranjera en el país*” y acompañó: (i) copia del F.3320 de Adhesión al Régimen de Regularización de Activos del 3/09/24, con el correspondiente acuse de recibo de la adhesión presentado el mismo día bajo el número de transacción 1039352182; (ii) copia del formulario F.3321 de declaración jurada de regularización efectuada el 16/10/24, con el correspondiente acuse de recibo; y (iii) los F-408/PD de allanamiento por los impuestos y conceptos que se encuentran en discusión en autos.



En ese contexto, solicitó se lo tenga presente a los fines de acreditar el cumplimiento de las formalidades requeridas por la ley 27.743, el decreto 608/2024 y la resolución general (AFIP) 5528/2024 (“RG 5528”) para la aplicación de los beneficios dispuestos por los incisos b y c del art. 34 de la ley 27.743. Asimismo, requirió que se declare *“la no aplicabilidad del último párrafo del art.21 del Decreto 608/2024 por violación a principios constitucionales”*. En esa línea explicó que:

- la exteriorización de bienes ocultos (dinero en efectivo) permite aplicar los beneficios para regularizar discusiones por determinaciones de impuestos que tengan origen en facturación apócrifa;
- no hay diferencia sustancial entre ocultar una venta y simular una compra que generaba una erogación, cuyos fondos, en realidad, habían permanecido en manos del contribuyente;
- en cuanto a la aplicación de los beneficios del “*blanqueo*” a los casos de facturación apócrifa, destacó que resultaba relevante la conclusión del dictamen de la Procuradora ante la Corte en el fallo “*Copparoni*” conforme el cual “*...tal capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias. Es que, por ambas vías -disminución del débito fiscal mediante ventas omitidas o incremento del crédito fiscal por medio de adquisiciones ficticias- el contribuyente declara un IVA menor al realmente adeudado (cfr. arts. 11, 12 Y ccdtes., ley 23.349, t.o. 1997), y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procura*”;
- la ley 27.743 no contempla restricciones para el tipo de regularización intentada y tampoco se desprende del debate parlamentario esa intención. Cuando el legislador quiso prohibir la regularización de situaciones de facturas apócrifas en un régimen de blanqueo lo estableció de ese modo (por ejemplo, la ley 27.260 no incluía la liberación del gasto computado en el Impuesto a las Ganancias ni el crédito fiscal del IVA, proveniente de facturas consideradas apócrifas);
- el tercer párrafo del artículo 21 del decreto 608/24 reglamentario del de la ley 27.743, incluye dentro de las liberaciones previstas en los incisos b y c del artículo 34 de la ley, aquellas obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero, que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la norma y se vinculen con los bienes, créditos y tenencias del contribuyente al 31/12/23 que sean regularizados, y en la medida de esos bienes, créditos y tenencias. Al respecto, destaca que *“en este punto la norma clarifica, pero no amplía el ámbito de la norma. Sin embargo, en el cuarto párrafo, especifica que no se encuentran alcanzados por esta liberación el gasto computado en el impuesto a las ganancias, el impuesto a las salidas no documentadas y el crédito fiscal del IVA, que provenga de facturas que la AFIP considere apócrifas. Esta restricción excede el marco legal y afecta principios fundamentales como el de legalidad, razonabilidad, seguridad jurídica y el derecho de propiedad”*;





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

18184/2024 PANZA, LUIS ALBERTO (TF 13260107-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

- la prohibición de una ampliación del ámbito de una norma en el marco de una moratoria o amnistía fiscal ya fue tratada por la Corte Suprema en “*Betco SA*”, “*Copparoni S.A.*” y “*Sigma S.A.*” en los cuales estableció, entre otras cuestiones, que: “1) *No se puede presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador*; 2) *El legislador podría haber excluido la liberación del crédito fiscal en el caso de facturas apócrifas, como lo hizo en la Ley 26.860*; 3) *La liberación del IVA beneficia tanto al débito fiscal omitido como al crédito fiscal derivado de compras ficticias*”;
- la Corte ha expresado en el fallo “*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo*”, (sent. del 15/04/14) que “*los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas*”. Así pues, sostiene que la misma lógica debe aplicarse respecto de los sujetos comprendidos o excluidos en un beneficio fiscal. En tales condiciones, aduce que cualquier extensión analógica, innovación, ampliación de beneficios, y reducción de exclusiones, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley, se exhibe en pugna con el principio de legalidad del tributo; y
- el cuarto párrafo del artículo 21 del decreto 608/2024 (agregado por el decreto 773/2024) no satisface el análisis de razonabilidad, por cuanto introduce modificaciones sobre las cuales el Poder Ejecutivo no está facultado en virtud de la división de poderes y los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria.

A su turno, el **Fisco Nacional** destacó que los cargos formulados surgieron en virtud de haberse observado que el responsable había declarado operaciones con contribuyentes sobre los cuales existían indicios graves, precisos y concordantes que permitieron inferir su carácter de apócrifos y respecto de las cuales se detectaron las irregularidades de las que daban cuenta las actuaciones administrativas.

Indicó que el párrafo 4º del artículo 21 del decreto 608/2024 (agregado por decreto 773/2024) fue dictado de conformidad con la ley 27.743 y lo establecido en el artículo 99, inciso 2º de la Constitución Nacional.

Explicó que el cómputo de créditos fiscales espurios no es una exteriorización de moneda extranjera, sino la invocación de tributos supuestamente abonados en la cadena de comercialización del producto o servicio, que en realidad nunca existieron. Precisó que “[n]o es dinero omitido de ingresar al sistema, es - como se ha expuesto ut supra - un saldo técnico que el contribuyente pretendió hacer valer fraudulentamente para disminuir la base imponible del impuesto”.

Puso de resalto que la ley 27.743 establece medidas fiscales paliativas con el objetivo de reactivar la economía disminuyendo la presión fiscal, de modo que mal puede interpretarse que pretenda beneficiar fiscalmente a contribuyentes cuyo *modus operandi*



consiste en disimular maniobras de cómputo de créditos indebidos (menor valor agregado) o deducción de gastos (menor ganancia) y/o en efectuar salidas de fondos no documentadas mediante una contabilidad alterada.

Alegó que no correspondía efectuar comparaciones entre leyes pues se trata de cuerpos normativos distintos que prevén conductas y supuestos disímiles, máxime en lo que hace a amnistías u olvidos fiscales que importan liberaciones de acciones penales o eximición de pago de impuestos, en donde no corresponde aplicar analogía como técnica de interpretación normativa.

Por último, afirmó que al resultar inviable el presupuesto de base para el acceso a dichos beneficios, era inconducente evaluar si el recurrente había llevado adelante los trámites pertinentes establecidos por la normativa aplicable (conf. escrito del 4/12/24).

3º) Que, el 4/06/25 **dictaminó el Fiscal General** ante esta Cámara. En sustancia, subrayó que: **(i)** la ley 27.743 buscó regularizar la situación impositiva de los contribuyentes, ofreciendo opciones para reincorporar a la economía formal a quienes opten por adherir al régimen, y aliviar la situación financiera del país al efectivizar el cobro inmediato de impuestos adeudados u omitidos; **(ii)** la ley, a diferencia de lo establecido con relación a la Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de Seguridad, donde dispuso de forma específica que los efectos del acogimiento alcanzaban también a las obligaciones en discusión (art. 3º, inciso a), se limitó a enumerar, con relación a la Regularización de Activos, los beneficios derivados del acogimiento, sin precisar si ello alcanzaba también a situaciones como las de autos, en las que la obligación se encuentra controvertida judicialmente ante el fuero contencioso; **(iii)** el decreto reglamentario estipula que se hallan incluidas dentro de las liberaciones antes mencionadas *“las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial”*, en la medida en que se cumplan las condiciones allí dispuestas, incluyendo dentro del beneficio que había sido dispuesto por el legislador a ese tipo de compromisos. Y, en ejercicio de esa misma potestad reglamentaria, aclaró que esa liberación no resulta comprensiva de los gastos, salidas no documentadas y créditos fiscales provenientes de facturas consideradas apócrifas; **(iv)** no puede válidamente sostenerse que el art. 21 del decreto 608/2024 —modificado por el decreto 773/2024—, hubiese incurrido en un exceso reglamentario con relación a la ley 27.743, toda vez que precisa los alcances de la ley y establece, en consecuencia, las exigencias y condiciones bajo las cuales resultan operativos los beneficios allí previstos -v. gr., que no deriven de facturas apócrifas-, todo ello en consonancia con el espíritu del legislador y con las condiciones de acceso a un régimen de excepción; y **(v)** el derecho a regularizar los activos vinculados a las obligaciones discutidas judicialmente tiene origen en la propia norma reglamentaria que incluyó, dentro del Título II, a ese tipo de obligaciones.

4º) Que, preliminarmente cabe **distinguir las circunstancias de autos de aquellas verificadas en la causa n° 69736/2022** [“Vicentin SAIC (TF 14557266-i) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 18/03/25]





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

18184/2024 PANZA, LUIS ALBERTO (TF 13260107-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

por cuanto si bien es cierto que aquí también se ha suscitado un conflicto entre las partes como consecuencia de la exteriorización informada por la parte actora, y que ello aconteció con posterioridad a que se elevaran los autos a esta instancia para resolver el recurso sobre el fondo de la cuestión, a diferencia del precedente *supra* mencionado, en el caso, la limitación del art. 185 de la ley 11.683 torna inoficioso devolver las actuaciones al Tribunal Fiscal para que se pronuncie acerca del planteo formulado por la recurrente.

5º) Que, el **Título II de la ley 27.743** estableció un Régimen de Regularización de Activos. En lo que aquí interesa, el régimen prevé que “*el contribuyente deberá realizar su adhesión en la forma que indique la reglamentación*” (art. 21) y la posterior presentación de una declaración jurada (art. 22) en los plazos dispuestos en el artículo 23 de la ley, con la identificación de los bienes respecto de los cuales solicita la aplicación del Régimen. Por su parte, el art. 24 precisa los bienes que podrán ser objeto de regularización y el art. 29 establece que los contribuyentes que adhieran al Régimen deberán determinar el Impuesto Especial de Regularización al momento de la presentación de la declaración jurada mencionada en el artículo 22 y pagarlo en los plazos indicados en el artículo 23, de acuerdo con las pautas que determine la reglamentación.

A su turno, el art. 34 dispone que “[l]os sujetos que adhieran al presente Régimen de Regularización de Activos, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados: a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 18, ni a los tres artículos sin número agregados a continuación del artículo 18, de la ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), de Procedimiento Fiscal, con respecto a las tenencias declaradas; b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos tributarios, cambiarios, aduaneros e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes, créditos y tenencias que se declaren en el presente régimen, en las rentas que éstos hubieran generado y en los fondos que se hubieran usado para su adquisición, así como el cobro y la liquidación de las divisas provenientes de la Regularización de Activos de dichos bienes, créditos y tenencias. (...) c) Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes declarados en el presente régimen, así como de las respectivas obligaciones accesorias, de acuerdo con las siguientes disposiciones: 1. Impuestos a las Ganancias, Impuesto a las salidas no documentadas (conforme el artículo 40 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones), Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas e Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, respecto de los bienes regularizados y sobre los fondos que hubieran utilizado para la adquisición de estos bienes. 2. Impuestos Internos e Impuesto al Valor Agregado que puedan aplicar sobre las operaciones que originaron los



fondos con los que el bien regularizado fue adquirido o sobre los fondos en efectivo que sean regularizados. 3. Impuestos sobre los Bienes Personales, el Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia establecido por la ley 27.605 y la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas, respecto del impuesto originado por el incremento del activo imponible, de los bienes sujetos a impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en pesos a las tenencias y/o bienes declarados. 4. Los impuestos citados en los incisos precedentes que se pudieran adeudar por los períodos fiscales anteriores al que cierra al 31 de diciembre de 2023, inclusive, por los bienes regularizados bajo el presente Régimen de Regularización de Activos (...)”

Por otro lado, el art. 21 del decreto reglamentario 608/2024 de la ley dispone: “[l]a liberación a la que se refiere el inciso b) del artículo 34 de la Ley N° 27.743, respecto de procesos judiciales en curso en los fueros civiles y/o penales procederá a pedido de parte interesada mediante la presentación ante el juzgado interviniente de la documentación que acredite el acogimiento al Régimen de Regularización de Activos. La liberación de los impuestos comprendida en el inciso d) del artículo 34 comprende, asimismo, los montos consumidos hasta el período fiscal 2023, inclusive. Se consideran comprendidas dentro de las liberaciones previstas en los incisos b) y c) del artículo 34 de la ley las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esa norma legal y se vinculen con los bienes, créditos y tenencias del contribuyente al 31 de diciembre de 2023 que sean regularizados, y en la medida de esos bienes, créditos y tenencias. No se encuentran alcanzados por la liberación a la que se refiere el párrafo precedente el gasto computado en el impuesto a las ganancias, el impuesto a las salidas no documentadas y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, provenientes de facturas consideradas apócrifas por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP)”.

6º) Que, la **cuestión en debate** exige determinar si resulta aplicable la limitación reglamentaria incorporada por el art. 21 del decreto reglamentario 608/2024 *supra* transcrito. A tal fin, corresponde examinar el alcance de las liberaciones acordadas por la ley 27.743.

A partir de dicho análisis, se advierte que el texto del art. 34 de la ley 27.743 es similar -en cuanto a los impuestos liberados- a las previsiones contenidas en los arts. 9º de la ley 26.860 y 32 de la ley 26.476. Ello así, cabe atender a la jurisprudencia según la cual la liberación del IVA y del Impuesto a las Ganancias prevista por los arts. 9º de la ley 26.860 y 32 de la ley 26.476 incluían el crédito fiscal, el Impuesto a las Salidas no Documentadas y el Impuesto a las Ganancias provenientes de operaciones respaldadas en facturas apócrifas.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

18184/2024 PANZA, LUIS ALBERTO (TF 13260107-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En primer término, cabe recordar que la Corte federal tuvo oportunidad de analizar el alcance de las liberaciones previstas en el art. 9º de la ley 26.860 en Fallos: 343:498. En el marco de esa causa, el organismo recaudador -al igual que en los presentes actuados- había argumentado respecto a la razonabilidad de excluir del “*blanqueo*” a aquellos ajustes impositivos derivados de operaciones que habían sido tildadas de apócrifas.

En esa ocasión, ese Tribunal entendió que: (i) la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma; (ii) la ley 26.860 eximía al IVA que oportunamente se había omitido declarar, sin distinguir si se originaba en débitos o en créditos fiscales inexactos; (iii) correspondía aplicar el principio hermenéutico que postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, quien podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del IVA proveniente de facturas consideradas apócrifas, tal como lo reguló en otros regímenes (conf. art. 46, inc. c., pto. 2º, de la ley 27.260) y, sin embargo, no lo había hecho; y (iv) la propia ley 26.860 excluía otros supuestos de la regularización (conf. art. 11 de la mencionada norma).

Por otra parte, aplicó similar razonamiento en Fallos: 344:3394, aunque respecto del régimen de regularización establecido en la ley 26.476 y a las liberaciones descriptas en el art. 32, inc. c, de esa norma. En concreto, concluyó que la ley 26.476 liberaba del IVA que oportunamente se había omitido declarar sin distinguir si aquél se había originado en débitos o en créditos fiscales impugnados por la presentación de facturas apócrifas. Por lo tanto, aseveró que la interpretación propuesta por el fisco en pos de limitar el beneficio en el IVA únicamente al débito fiscal omitido, no resultaba de la letra de la ley en examen.

En esa misma línea, la Corte también se pronunció en Fallos: 345:838, en donde examinó el alcance de la eximición del Impuesto a las Ganancias prevista en el artículo 9º inc. c, pto, 1º, de la ley 26.860 y aplicó el razonamiento de Fallos: 343:498 pero para considerar incluida en la liberación al Impuesto a las Salidas no Documentadas. Puntualizó que la ley eximía del pago del Impuesto a las Ganancias que oportunamente se había omitido declarar, sin distinguir si se trataba del impuesto originado en “*salidas no documentadas*” o en otro concepto. En efecto, remitió al dictamen de la Procuradora Fiscal ante la Corte, según el cual “*nada encuentro en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador que permita inferir que se admite la regularización del tributo adeudado por la propia renta neta imponible mientras se excluye el que tiene su origen en ‘salidas no documentadas’, cuando ambas -como se explicó- arrojan un resultado idéntico (disminución del impuesto a las ganancias a pagar)*”.



A su turno, esta Sala se ha pronunciado en la misma línea de interpretación en las causas n° 51334/2019 “Produmet SAIC c/ DGI s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 10/12/19, y n° 2505/2018 “Sigma SA c/ DGI s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 11/06/19 (ley 26.476); y en la causa n° 26653/2015 “Scarpello Wilfredo German c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 30/11/23 (ley 26.860).

Así pues, teniendo en cuenta la similitud de los arts. 9° de la ley 26.860 y 32 de la ley 26.476 con el texto del art. 34 de la ley 27.743 y la doctrina jurisprudencial *supra* mencionada, resulta claro que el art. 21 del decreto reglamentario *supra* transcrito establece una exclusión del régimen no prevista en la ley. En efecto, la ley no excluye a los créditos fiscales y/o los gastos impugnados por la presentación de facturas apócrifas de las liberaciones de impuestos allí previstas. Ello así, es razonable concluir que aquellas liberaciones alcanzan a todas aquellas situaciones fácticas y jurídicas derivadas de la mecánica de cada tributo en cuestión. Si la ley no efectúa diferencias para la eximición del pago de los impuestos que provengan de un ajuste en concepto de facturas apócrifas, no corresponde excluir de los beneficios a situaciones como las de autos (de conformidad con lo resuelto por este Tribunal en la causa n° 2505/2018/CA1 “Sigma SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 11/06/19).

Ello así, la normativa cuestionada por el actor constituye un exceso reglamentario del Poder Ejecutivo Nacional puesto que no cuenta con suficiente sustento legal y por lo tanto la limitación impugnada no fue expedida para la mejor ejecución de la ley que reglamenta ni en debido cumplimiento del mandato legislativo (arg. *Fallos*: 326:3032).

En ese sentido, cabe destacar que la Corte ha señalado que “(e)l primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley” (*Fallos*: 326:4909, entre otros), pues la claridad de las normas referidas impone apegarse, para la resolución del tema debatido, al principio sostenido reiteradamente por ese Tribunal conforme al cual la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto pues la exégesis de la norma, aun con el fin de adecuación a garantías y principios constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu (*Fallos*: 300:687; 301:958 ; 307:928; 345:533).

Por lo demás, en un reciente pronunciamiento, la Corte recordó que habilitar la creación por vía interpretativa de requisitos no previstos en la legislación, resulta jurídicamente inaceptable y reiteró que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, quien podría haber establecido la limitación aquí analizada y, sin embargo, no lo hizo (arg. *Fallos*: 348:101).

En función a lo expuesto, se advierte que la limitación establecida en el art. 21 de decreto reglamentario excluye liberaciones de impuestos *incluidas* en el art. 34 de la ley 27.743, y que por lo tanto, impide el ejercicio del derecho que el ordenamiento legal





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

18184/2024 PANZA, LUIS ALBERTO (TF 13260107-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

confiere al contribuyente que pretende adherir al régimen previsto en el Título II del mencionado cuerpo legal (conf. doctrina de *Fallos*: 324:1848, 337:123 y 345:533).

En este contexto, vale recordar que cuando una disposición reglamentaria desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu y finalidad, ello contraría el principio de jerarquía normativa y configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo (arg. *Fallos*: 303:747; 322:752; 1868; 326:928 y 3521; 327:4932; 345:533, entre otros).

Es dable concluir entonces que el art. 21 del decreto reglamentario 608/2024 introduce una exclusión ajena a la letra de la ley 27.743, lo cual configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo (*Fallos*: 322:1318 y 346:441).

En nada modifica lo expuesto, el hecho de que el mismo art. 21 del decreto reglamentario 608/2024 aluda a “*las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero*” puesto que la referida mención no tiene por fin ampliar o restringir el universo de obligaciones alcanzadas por la ley 27.743 sino explicitar los *estados* en que pueden hallarse (esto es, discutidas en sede administrativa o judicial); circunstancia que acredita una marcada diferencia con la limitación *supra* analizada que incorpora ese mismo artículo.

En otras palabras, no hay exceso interpretativo o reglamentario en esa parte del art. 21 del decreto reglamentario 608/2024 puesto que en modo alguno excede la voluntad del legislador cristalizada en el texto de la ley que determina las obligaciones liberadas por efecto de la regularización de activos; extremo que se evidencia de modo palmario por la circunstancia de que no existe *obligación* incluida por el art. 21 del decreto reglamentario -en la parte aquí analizada- que ya no lo hubiera sido bajo el texto de la ley (conf. en análogo sentido *Fallos*: 340:1884, voto del Dr. Rosenkrantz).

Por lo demás, no puede soslayarse que la alusión a los diversos estadios en que pueden hallarse las obligaciones liberadas por la ley como consecuencia de la exteriorización de activos es una consecuencia lógica del articulado que el decreto debe reglamentar. En otras palabras, es esperable que la reglamentación del art. 34 de la ley 27.743 precise qué sucede en aquellos casos en que las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes, créditos y tenencias exteriorizadas: (i) hubieran motivado acciones civiles y/o por delitos tributarios, cambiarios, aduaneros o infracciones administrativas; y (ii) se encontraran discutidas en sede administrativa o judicial.

De este modo, se advierte que las disposiciones del art. 21 del decreto referidas a las “*obligaciones en curso de discusión administrativa, contencioso-*



administrativa o judicial en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero” lejos de constituir un exceso reglamentario del Poder Ejecutivo Nacional, cuentan con suficiente sustento legal y fueron expedidas para la mejor ejecución de la ley que reglamenta (arg. Fallos: 326:3032; CSJN, *in re* “Gafor Distribuidora Ltda. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 17/03/20).

A mayor abundamiento, es dable destacar que las resoluciones generales (AFIP) 2537 y 3509 destinadas a reglamentar los regímenes de exteriorización de activos previstos en las leyes 26.476 (Título III) y 26.860, respectivamente, no refirieron a las obligaciones discutidas en procesos administrativos o judiciales. Sin embargo, ello no impidió que los sujetos adheridos manifestaran su acogimiento en el marco de las actuaciones en las que tramitaban las obligaciones alcanzadas por las liberaciones de los regímenes involucrados [conf. a modo de ejemplo, esta Sala en las causas n° 42527/2023, “Torrent Eugenio (TF 44483-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 26/03/24 y n° 58419/2019, “Winder, Sebastián José c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 29/04/21 (ley 26.860); y causas n° 51334/2019 “Produmet SAIC c/ DGI s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 10/12/19, y n° 2505/2018 “Sigma SA c/ DGI s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 11/06/19 (ley 26.476); entre otros]

Por las razones expuestas, corresponde declarar inaplicable -en el caso- la limitación introducida por el art. 21 del decreto reglamentario 608/2024 respecto al gasto computado en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto a las Salidas no Documentadas, provenientes de facturas consideradas apócrifas. Costas por su orden en atención al carácter particular y novedoso de la cuestión resuelta en esta incidencia (art. 68, segunda parte, CPCCN). **ASÍ SE RESUELVE.**

7º) Que, por otra parte, cabe destacar que el 23/09/25 este Tribunal requirió como **medida para mejor proveer** (art. 36, inc. 4º CPCCN), que sin perjuicio de la controversia suscitada en torno a la aplicabilidad del art. 21, último párrafo, del decreto 608/2024, la Dirección General Impositiva se expida respecto a lo informado y peticionado por el actor en el punto I de la presentación del 14/11/24 y, por ende, se pronuncie acerca del cumplimiento del resto de los requisitos exigidos por el Régimen de Regularización de Activos previsto en el Título II de la ley 27.743 que resulten aplicables al caso.

Así pues, el 13/11/25 la demandada informó que:

(i) el contribuyente no había presentado ante ese organismo las constancias fehacientes y toda otra documentación necesaria para acreditar la titularidad y el valor de los bienes regularizados en los términos del apartado A de la RG 5528. En ese sentido, aseveró que *“la contribuyente no ha cumplido con la presentación de los certificado de depósito o resumen bancario de la ‘Cuenta Especial de Regularización de Activos’ en moneda nacional y/o extranjera donde se indique el nombre completo del titular, Clave Bancaria Uniforme (CBU), y el saldo depositado en la cuenta”*; y





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

18184/2024 PANZA, LUIS ALBERTO (TF 13260107-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

(ii) el recurrente no posee registrados juicios universales en trámite, finalizados ni paralizados y registra una causa penal caratulada “LUIS ALBERTO PANZA S/INFRACCION LEY 24.769”, expte. n° 1548/2021, que se encuentra archivada en los términos del art. 195 del CPPN (conf. art. 41 incisos a, c, y d, de la ley 27.743).

Corrido el pertinente traslado, el actor manifestó que:

- había dado efectivo cumplimiento a lo requerido por el art. 25 de la ley 27.743 y por el Anexo de la RG 5528. A tales fines, adjuntó “*el certificado de depósito y los resúmenes bancarios acompañados al sistema del fisco nacional*” y solicitó que “*en caso de considerarlo necesario, se ordene al organismo a remitir el legajo completo de la documentación presentada por mi mandante a los fines de realizar el trámite para el Régimen de Regularización de Activos ley 27.743*”;

- desconocía la existencia de la causa penal denunciada por el fisco. Sin perjuicio de ello, aclaró que, según lo informado por la propia demandada, “*no existe delito con condena firme o sentencia de segunda instancia por los delitos identificados en la norma*” puesto que, según el art. 195 del CPCCN “[e]l juez rechazará el requerimiento fiscal u ordenará el archivo de las actuaciones policiales, por auto, cuando el hecho imputado no constituya delito o no se pueda proceder”;

- tampoco se verificaba la existencia de la causal de exclusión del art. 41 inciso d, de la ley 27.743, en tanto no se evidencia con condena firme o sentencia de segunda instancia en relación a una persona jurídica, socios, administradores, directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, consejeros o quienes ocupen cargos equivalentes en las mismas, con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.743.

En este contexto, se advierte que no existe constancia alguna que permita tener por configuradas -respecto del actor- alguna de las causales de exclusión previstas en el régimen. Por su parte y con relación a la supuesta falta de acreditación de la titularidad del depósito en moneda extranjera, corresponde estar a lo previsto en el art. 24, punto 1°, inciso a, art. 29, último párrafo, de la ley 27.743, art. 6° del decreto 608/2024 y art. 10 y Anexo de la RG 5528.

Por lo demás, es dable mencionar que, según lo dispuesto por los artículos 34 incisos b y c, y 21 del decreto 608/2024 se consideran comprendidas dentro de las liberaciones “*las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso- administrativa o judicial*”, sin exclusión alguna respecto a los accesorios y/o multas impuestas (conf. en similar sentido, esta Sala -en ocasión de aplicar las normas del régimen de sinceramiento fiscal instaurado por la ley 27.260- en la causa n° 22131/2018 “Torres Saúl Alfredo c/ DGI s/Recurso directo de organismo externo”, sent. del 17/05/18).



En efecto, el art. 20 de la RG 5528 dispone que “[l]as liberaciones referidas en los incisos b) (multa) y c) (impuesto más accesorios) del artículo 34 de la Ley N° 27.743 comprenden, conforme lo establecido en el artículo 21 del Decreto N° 608/24, su modificatorio y sus complementarios, a las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, siempre que, en su caso, la determinación de oficio no se hubiera encontrado firme a la fecha de entrada en vigencia de la mencionada ley”.

En consecuencia, corresponde:

- (i) **tener por desistido al actor de la acción y el derecho en los presentes autos**, incluso el de repetición, respecto a la pretensión fiscal, con costas a su cargo en ambas instancias (conf. art. 20 de la RG 5528); y
- (ii) declarar inoficioso expedirse con respecto al recurso de apelación incoado contra el punto 1° de la sentencia del 13/05/24.

Todo ello **sin perjuicio de las facultades del fisco para verificar en su sede el efectivo cumplimiento de los restantes requisitos exigidos por el régimen de regularización de activos al que se adhirió el actor** (conf. -en especial- art. 24, punto 1°, inciso a, y art. 29, último párrafo, de la ley 27.743, art. 6° del decreto 608/2024, y art. 10 y Anexo de la RG 5528; y en análogo sentido, Sala II en la causa n° 79409/2018 “Pflaum, Hernán c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 7/05/19). **ASÍ SE DECIDE.**

8°) Que, en función a lo dispuesto en el art. 20 de la RG 5528 y a lo decidido en el considerando 7° *supra*, corresponde tratar **las apelaciones de honorarios interpuestas**: (i) el 19/05/24 (v. IF-2024-51763712-APN-DTD#JGM) y el 21/05/24 (v. IF-2024-52711144-APN-DTD#JGM) contra las regulaciones obrantes en la resolución del 13/05/24 (v. IF-2024-48890571-APN-VOCX#TFN); y (ii) el 26/05/2024 (v. IF-2024-54641754-APN-DTD#JGM) y el 28/05/24 (v. IF-2024- 55764761-APN-DTD#JGM) contra la resolución del 21/05/24 (v. IF-2024-52702714-APN-VOCX#TFN).

Así pues, en atención a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –por mayoría– en *Fallos*: 341:1063 y 345:220; y ponderando la naturaleza del proceso, su monto, la importancia de las cuestiones debatidas, la forma en que fueron impuestas las costas y la calidad y eficacia de las labores desarrolladas en las etapas cumplidas en el proceso ante el del Tribunal Fiscal, por los letrados del fisco nacional, en cada uno de los expedientes acumulados (conf. criterio de esta Sala *in re* “San Ramón SA -TF 30014-I y Otro c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 13/11/25), corresponde:

i) Por el EX2022-13260107: REDUCIR a la suma de \$2.662.556,78 –equivalentes a la cantidad de 28.79 UMA– y en la suma de \$1.065.392,64 –equivalentes a la cantidad de 11.52 UMA–, los honorarios regulados a favor de la dirección letrada y repre-





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

18184/2024 PANZA, LUIS ALBERTO (TF 13260107-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

sentación del Fisco Nacional, respectivamente, a cargo de la parte actora (arts. 16, 19, 21, 29 inc. a y b, 51 y cdtes., de la ley 27.423; Resol. SGA n° 538/26).

ii) Por el EX-2022-13262645: REDUCIR a la suma de **\$3.181.380,8 –equivalentes a la cantidad de 34.40 UMA–** y en la suma de **\$1.272.552,32 –equivalentes a la cantidad de 13.76 UMA–**, los honorarios regulados a favor de la dirección letrada y representación del Fisco Nacional, respectivamente, a cargo de la parte actora (arts. 16, 19, 21, 29 inc. a y b, 51 y cdtes., de la ley 27.423; Resol. SGA n° 538/26).

iii) Por el EX -2022-92576214: REDUCIR a la suma de **\$1.222.612,04 –equivalentes a la cantidad de 13.22 UMA–** y en la suma de **\$489.229,78 –equivalentes a la cantidad de 5.29 UMA–**, los honorarios regulados a favor de la dirección letrada y representación del Fisco Nacional, respectivamente, a cargo de la parte actora (arts. 16, 19, 21, 29 inc. a y b, 51 y cdtes., de la ley 27.423; Resol. SGA n° 538/26).

Por su parte, corresponde también **REDUCIR** los honorarios regulados a favor del perito del Fisco y fijarlos en **\$1.595.314,5 –equivalentes a la cantidad de 17.25 UMA–** (arts. 16, 19, 21, 51, 59 y cdtes. de la ley 27.423; Resol. SGA n° 538/26).

9º) Que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 y concordantes de la ley de arancel, la importancia de los asuntos discutidos y la tarea desempeñada ante esta Alzada (confr. contestación de agravios del 4/10/24), **REGÚLANSE** en las sumas de **\$2.959.424 –equivalentes a la cantidad de 32 UMA–**, los emolumentos de la dirección letrada y representación del Fisco Nacional, a cargo de la actora (Resol. SGA n° 538/26).

Se deja constancia que las retribuciones que anteceden no incluyen el Impuesto al Valor Agregado monto que –en su caso– deberá ser adicionado conforme a la situación de los profesionales frente al citado tributo. **ASÍ TAMBIÉN SE DECIDE.**

Regístrese, notifíquese a las partes y al Fiscal General y, oportunamente, devuélvase.

ROGELIO W. VINCENTI

JORGE EDUARDO MORÁN

MARCELO DANIEL DUFFY

