



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-79215402- -APN-SGAI#TFN; HARWICZ CARLOS MARCELO

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2023-79215402- -APN-SGAI#TFN** caratulado **“HARWICZ CARLOS MARCELO s/ Recurso de Apelación”**; y sus acumulados **EX-2023- 79518035 - -APN-SGAI#TFN, EX-2023- 79518303 - -APN-SGAI#TFN** a resolución de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que mediante IF-2023-79215169-APN-DTD#JGM, por IF-2023-79517967-APN-DTD#JGM y por IF-2023-79518228-APN-DTD#JGM la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones N° 95/2023 (DV RR II P), 96/2023 (DV RR II P) y 97/2023 (DV RR II P) todas de fecha 09 de junio de 2023, dictadas por el Jefe Int. División Revisión y Recursos II, Dirección Regional Palermo de la Dirección General Impositiva.

La apelante impugna las mencionadas resoluciones mediante las cuales se determinó de oficio sus obligaciones frente a:

- 1) Impuesto a las Ganancias período fiscal 2016 por la suma de \$250.250.-, más intereses resarcitorios por \$670.276,31.- y se le aplica una multa por \$750.750.- equivalente a tres veces el monto dejado de ingresar conforme lo dispuesto por el artículo 46 y 47 inc. a), b) y d) de la Ley 11.683.
- 2) Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 1/16 a 4/16, 7/16, 10/16 y 11/16 por \$154.870,42.- con más intereses resarcitorios por \$466.635,72.- y se le aplica una multa por \$464.611,26.- periodos fiscales 01/16 a 4/16, 7/16, 10/16 y 11/16 equivalente a tres veces el monto dejado de ingresar conforme lo dispuesto por el artículo 46 y 47 inc. a), b) y d) de la Ley 11.683.
- 3) Impuesto por Salidas No Documentadas períodos fiscales 02/2016, 5/2016, 6/2016, 10/2016, 2/2017 y 04/2017 por \$260.872,50.- con más intereses resarcitorios por \$756.962,69.-, y se le aplica una multa por \$782.617,50.- periodo fiscales 02/2016, 5/2016, 6/2016, 10/2016, 2/2017 y 04/2017 equivalente a tres veces el monto dejado de

ingresar conforme lo dispuesto por el artículo 46 y 47 inc. a), b) y d) de la Ley 11.683.

La actora solicita se haga lugar a los recursos de apelación. Ofrece prueba informativa y pericial, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal, y se revoquen los actos administrativos en crisis, con costas.

II.- Que mediante IF-2023-117939857-APN-DTD#JGM, por IF-2023-134191237-APN-DTD#JGM y por IF-2023-122678983-APN-DTD#JGM contesta los traslados la representación fiscal y niega todos los hechos esgrimidos por la parte actora. Formula oposición a la prueba. Solicita por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente y que se confirmen los actos apelados, con costas.

III.- Que por INLEG-2024-25635785-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve acumular los expedientes EX-2023-79518035-APN-SGAI#TFN y EX-2023-79518303-APN-SGAI#TFN, al que lleva el N° EX-2023-79215402-APN-SGAI#TFN, que tramita ante la Vocalía de la 5° Nominación Sala “B”.

Mediante PV-2024-47468602-APN-VOCV#TFN (08/05/2024) el Tribunal resuelve, declarar que devine inoficiosa la audiencia prevista en el artículo 173 de la Ley N° 11.683, t.o. Vigente; tener por agregada la prueba documental; hacer lugar de forma parcial a la oposición del Fisco Nacional respecto de los puntos 7 y 8 de la pericial contable; rechazar la producción de los puntos 1) y 3) de la pericia contable ofrecida por la parte actora por no tratarse de hechos controvertidos en autos y los puntos 15) y 19) por resultar improcedentes, atento que dichos puntos corresponden a la valoración de este Tribunal; abrir los presentes actuados a prueba por el término de 60 días; hacer lugar a la prueba informativa ofrecida.

IV.- Que mediante IF-2025-23375869-APN-DTD#JGM la contribuyente informa adhesión al régimen de regularización de activos no declarados ley 27.743, solicita se declare extinguida la deuda y condonadas las multas por el art. 34 inc. b y c de la ley.

Solicita se tengan por acreditados los requisitos dispuestos por la ley 27.743, el Decreto 608/2024 y la RG de AFIP 5528/2024 para la aplicación de los beneficios dispuestos por los incisos b) y c) del art. 34 de la ley 27.743, en relación al no pago de los impuestos y condonación de multas por los impuestos y periodos en discusión. Además, agrega que se declare inaplicable al caso lo dispuesto por el párrafo 4° del artículo 21 del Decreto 608/2024 por resultar manifiestamente arbitrario y nulo por inconstitucional por ser violatorio del principio de reserva, el de razonabilidad, igualdad y afectar el derecho de propiedad.

Destaca que en cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma para la regularización de activos y en consecuencia la aplicación de los beneficios de la misma ha procedido a declarar bienes, concretamente moneda extranjera en el país. A tales fines concretó depósito en cuenta especial, realizó la presentación manifestando adhesión y la posterior de la declaración jurada correspondiente, y finalmente la presentación del F-408 de Allanamiento. En este sentido, acompaña el F.3320 de Adhesión al Régimen de Regularización de Activos presentado el 16/09/2024, con el correspondiente acuse de recibo de la adhesión presentado el mismo día bajo el número de transacción 1040749072. Así como la presentación F.3321 declaración jurada de regularización del 21/10/2024, con el acuse de recepción y F408/PD cada uno por los impuestos y conceptos que se encuentran en discusión, y constancia de presentación ante la Administración.

Conferido traslado al Fisco Nacional mediante IF-2025-36408363-APN-DTD#JGM explica que con relación a las previsiones de la Ley 27.743 y sus normas complementarias, corresponde resaltar que teniendo en cuenta los ajustes en discusión en las Resoluciones Nros.95/2023 (DV RRII P), 96/2023 (DV RRII P) y 97/2023 (DV RRII P) corresponde citar que la norma reglamentaria, respecto de los beneficios del artículo 34 de la Ley 27.743,

dispone que “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).” - último párrafo del artículo 21 del Decreto Nro 608/2024 y sus modificaciones. Así ello, la inclusión de los bienes en el régimen, no implica que el gasto computado en el impuesto a las ganancias, a las salidas no documentadas y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, provenientes de facturas consideradas apócrifas, esté alcanzado por las liberaciones previstas por la ley correspondientes a las acciones civil y delitos allí mencionados y al pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar. (Fuente: ARCA - Incisos b) y c) del Artículo 34° de la Ley 27.743 y Artículo 21° del Decreto N.º 608 y modif.

V.- Que en atención al estado de la causa por PV-2025-41442742-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”.

VI.- Que mediante el Título II de la Ley 27.743 se estableció el Régimen de Regularización de Activos. El art. 18 estableció los sujetos alcanzados, el art. 21 la manifestación de adhesión, el art. 22 la declaración jurada a presentar, entre otras cuestiones referidas al régimen.

Por su parte, el art. 34 dispone “*Los 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;*****” (el resaltado me pertenece).

Por otro lado, el art. 21 del decreto reglamentario de la Ley citada dispone: “*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)” (el resaltado me pertenece).

Reseñada la normativa involucrada y las posturas de las partes corresponde dilucidar a este Tribunal si resulta o no aplicable al caso la limitación reglamentaria establecida por la norma citada y en consecuencia si procede la aplicación de las liberaciones allí previstas.

Que al respecto, cabe reiterar aquí los conceptos vertidos por el suscripto en ocasión de votar -en minoría- en las causas “LUTZ, JUAN JACOBO s/recurso de apelación” y “SMG LIFE COMPAÑIA DE SEGUROS DE RETIRO S.A. s/apelación”, sentencias de esta Sala “B” de fechas 23/5/2022 y 13/11/2023, donde sostuve que: “...cualquier extensión por vía reglamentaria de los supuestos que en forma taxativa prevé la ley como hechos imposables, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo.”

“Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, es decir, el Congreso Nacional (en tal sentido, EVES ARGENTINA SA - CSJN – 14/10/1993). Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros).”

“El principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos 329:1554).”

Agregué entonces que “Debe destacarse que la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re “Tagliaferro Susana Norma”, sentencia del 25/02/2022); para concluir resolviendo de acuerdo a las normas legales emanadas del Poder Legislativo y supranacionales aplicables al caso, conforme la jerarquía normativa consagrada por nuestra constitución.”

En el caso particular de la cuestión debatida en autos, el decreto reglamentario establece una exclusión del régimen no prevista en la ley, yendo más allá del texto legal.

En ese sentido, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de expedirse en una cuestión similar respecto de otros regímenes de exteriorización. Así, surge del Dictamen de la Procuración en la causa “Copparoni” sentencia 02/07/2020 de la CSJN al cual remite que “Ha sostenido V.E. que 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 (Fallos: 320:61; 305 y 2145; 323:1625, entre otros).

Con base en estas asentadas pautas observo que la ley exige al "impuesto al valor agregado" que oportunamente se omitió declarar, sin distinguir si se origina en débitos o en créditos fiscales inexactos.

Cabe recordar aquí el claro principio hermenéutico que postula que 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), quien podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del IVA proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la AFIP, tal como lo reguló en otros regímenes (cfr. art. 46, inc. c., pto. 2, de la ley 27.260) y, sin embargo, no lo hizo.

En tal sentido, dentro de la propia ley 26.860, el legislador ha sido claro respecto de otros supuestos que quedaban fuera de la regularización, tal como el previsto en el art. 11 de la mencionada norma, en el que fijó: "La liberación establecida en el inciso c) del artículo 9° no podrá aplicarse a las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas".

En el mismo sentido se pronunció el 28 de Octubre de 2021 en la causa "Sigma SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", respecto del régimen de regularización establecido en la Ley 26.476 y "Sicopro SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" el 23 de Agosto de 2022.

Ello así, se concluye que no resulta aplicable la limitación establecida vía reglamentaria y aplicar lo dispuesto en la Ley 27.743 correspondiendo al contribuyente de autos los beneficios allí dispuestos. Por lo que corresponde declarar abstracto el tratamiento de las Resoluciones apeladas, por efecto de la aplicación de los beneficios dispuestos por la Ley N° 27.743. Costas por su orden. LO QUE ASÍ RESUELVO.

Los Dres. Porporatto y Magallón dijeron que:

Adhieren a los relatos formulados por el Dr. Pérez, como así también al análisis realizado respecto del Artículo 21° del Decreto N.° 608 y modif. en el Considerando VI, a excepción de la referencia a los conceptos vertidos por el Vocal instructor en ocasión de emitir su voto en las causas "LUTZ, JUAN JACOBO s/recurso de apelación" y "SMG LIFE COMPAÑIA DE SEGUROS DE RETIRO S.A. s/apelación", sentencias de esta Sala "B" de fechas 23/5/2022 y 13/11/2023 respectivamente.

En la citada causa "SMG LIFE COMPAÑIA DE SEGUROS DE RETIRO S.A. s/apelación", los suscriptos reconocimos un exceso reglamentario, pero recordamos la limitación impuesta en el art. 185 de la ley 11.683 que impide a este Tribunal pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de leyes y reglamentos.

En síntesis, aunque en estos actuados le asista razón a la recurrente respecto del exceso reglamentario del Artículo 21° del Decreto N.° 608 y modif. en relación a lo previsto particularmente en el inciso c) del Art. 34 de la ley 27.743 -conforme lo expone nuestro colega preopinante-, se entiende que este Tribunal se encuentra impedido de declarar su inconstitucionalidad, a menos que previamente lo hubiese hecho la Corte Suprema de Justicia, lo que no se ha verificado a la fecha.

Por ello, votamos por no hacer lugar a la solicitud de la recurrente en el sentido de que se declare extinguida la deuda y condonadas las multas, basada para ello en la norma del art. 34 incs. b) y c) de la ley. Costas por su orden en atención a las particularidades del caso.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

No hacer lugar a la solicitud de la recurrente en el sentido de que se declare extinguida la deuda y condonadas las multas, basada para ello en la norma del art. 34 incs. b) y c) de la ley. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente vuelvan los autos a la vocalía de la 5ta Nominación para la prosecución del trámite.