



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

Según surge del expediente principal que en formato digital se encuentra en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las citas siguientes), a fs. 632 la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (sala II) confirmó parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, en lo ahora interesa, había ratificado las resoluciones 78/2014 y 79/2014, emanadas de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán (en adelante, DRTU) de la Dirección General Impositiva - Administración Federal de Ingresos Públicos.

El primer acto determinó de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 10/2008 a 9/2010 con fundamento en la impugnación de las operaciones celebradas con ciertos proveedores a los que atribuyó falta de capacidad operativa para realizarlas.

El segundo determinó de oficio el impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas por los períodos fiscales 10/2008 a 9/2010 con más sus intereses resarcitorios y le aplicó una multa por los períodos 10/2009 a 09/2010 con sustento en los arts. 46 y 47, incs. b) y c), de la ley 11.683 (t.o. 1998).

Para así resolver, la Cámara sostuvo que correspondía a la recurrente formular agravios suficientes respecto del ajuste

efectuado por el organismo recaudador en el impuesto al valor agregado y, a tal efecto, criticar concreta y razonadamente el pronunciamiento apelado, demostrando su yerro.

Sin embargo, advirtió que de la lectura del memorial presentado por la actora, no se advertía una sola manifestación o análisis sobre la validez de las facturas impugnadas por el organismo fiscal ni tampoco el desarrollado de argumentos respecto de la determinación del impuesto al valor agregado como consecuencia de ello.

Consideró, por ende, que al carecer la expresión de agravios de una crítica concreta y razonada del pronunciamiento recurrido, tal como lo exige el art. 265 del C.P.C.C.N., correspondía aplicar la consecuencia prevista en el art. 266 del mismo cuerpo legal, quedando de tal modo firme el ajuste plasmado en la resolución (DRTU) 78/2014.

En lo atinente a la resolución (DRTU) 79/2014, por idéntica razón consideró que la sentencia apelada debía ser parcialmente confirmada, en cuanto había convalidado la invalidez de la documentación que sustentaba las operaciones comerciales realizadas con el proveedor Carlos Gustavo Alberto, al entender que carecía de aptitud para individualizar al verdadero responsable y destinatario de los fondos.

Por último, en lo referido al planteo de inconstitucionalidad de la resolución general (AFIP) 893/00, manifestó que la apelante se había limitado a cuestionarla, formulando manifestaciones acerca del perfeccionamiento del hecho imponible y a objetar su aplicación, sin advertir que el Tribunal Fiscal "...consideró que la declaración engañosa provenía de la utilización de un comprobante apócrifo en la declaración



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

del Impuesto a las Ganancias, sin que sea necesario estarse a la forma y plazo de presentación del volante previsto en la RG 893/2000 como modo de liquidación de las Salidas no Documentadas".

-II-

Disconforme, a fs. 634/642 la actora interpuso recurso extraordinario en los términos del art. 14 de la ley 48, cuya denegatoria a fs. 666 origina esta prestación directa.

Señala que, a la fecha de dictado de las determinaciones de oficio aquí impugnadas, el impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas se encontraba definido por el art. 37 de la ley 20.628 (t.o. por decreto 649/97), precepto que no fijaba el momento de perfeccionamiento del hecho imponible.

Relata que, para subsanar dicha omisión, el organismo recaudador dictó la resolución general (AFIP) 893/00, cuyo art. 2° establece que el ingreso del impuesto a las ganancias - salidas no documentadas- debía efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada.

Centra su agravio en que dicha reglamentación resulta inconstitucional pues ella infiere, sin sustento legal, que el hecho imponible se perfecciona entre la fecha de la erogación y los quince días hábiles administrativos posteriores, lo cual avanza sobre el principio de reserva de ley consagrado en los

arts. 4°, 17, 52 y 75 -incs. 1° y 2°-, de la Constitución Nacional.

Afirma, en consecuencia, que las determinaciones de oficio aquí impugnadas son inválidas, en tanto se basan en un reglamento que carece de sustento legal.

Añade que la omisión legal referida anteriormente fue subsanada recién en el año 2017 con la sanción de la ley 27.430, la cual estableció que, a los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación, pero sin embargo dicha disposición no puede ser aplicada para salidas no documentadas anteriores a su vigencia.

-III-

Liminarmente advierto que, toda vez que la actora focaliza sus agravios en la inconstitucionalidad de la resolución general (AFIP) 893 y su falta de tratamiento por la sentencia apelada, lo allí resuelto por la Cámara respecto del ajuste practicado en el impuesto al valor agregado por la resolución (DRTU) 78/2014 no ha sido objeto de cuestionamiento y resulta, por ende, irrevisable en esta instancia.

-IV-

A mi modo de ver, el recurso extraordinario, en los términos en que ha sido planteado, es formalmente admisible, pues se discute la validez e interpretación de normas federales (art. 37 de la ley 20.628 y resolución general AFIP 893) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido

RECURSO QUEJA N° 1 - LO BRUNO ESTRUCTURAS SA (TF 39189-I) C/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

contraria al derecho que la apelante funda en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

-V-

Este Ministerio Público tuvo oportunidad de dictaminar sobre un tema similar al presente en la causa D.1026, L.LXII, "*D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/DGI*", del 12 de junio de 2008, cuyas conclusiones no son aplicables a esta causa pues los períodos allí involucrados -a diferencia de lo que aquí ocurre- eran anteriores a la vigencia de la resolución general (AFIP) 893.

Hecha esta salvedad, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de las normas de carácter federal -como lo es la ley del impuesto a las ganancias- V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

Desde esa perspectiva, observo que el organismo recaudador exige el pago del impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas con sustento en lo dispuesto por su resolución general (AFIP) 893, que fija la fecha de vencimiento para el ingreso de ese impuesto, estableciendo que debe efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada.

Es de toda lógica que, para fijar la fecha de vencimiento para el ingreso de un gravamen, la obligación tributaria que éste conlleva debe hallarse, con anterioridad, en condiciones jurídicas de ser exigida. Y que, para que ella pueda reputarse exigible, a su vez, ha de haberse perfeccionado el respectivo hecho imponible que la genera, en todos sus aspectos, incluyendo el temporal.

Observo que, en la discusión de autos, el ente fiscal considera -si bien de forma implícita- como momento de perfeccionamiento de ese peculiar hecho imponible del art. 37 de la tantas veces citada ley del impuesto a las ganancias a la oportunidad en que el contribuyente realiza la erogación o salida no documentada, para luego otorgarle, a partir de ese momento, quince días hábiles administrativos para el ingreso de la obligación tributaria consecuente.

Sin embargo, contrariamente a lo que es menester, advierto que tal consideración, contenida en un reglamento expedido por la AFIP, se encuentra huérfana de todo sustento legal, pues ni en la ley del impuesto a las ganancias ni en norma alguna de similar naturaleza existía, durante los períodos fiscales aquí reclamados (10/2008 a 9/2010), una disposición que así lo establezca.

Cierto es que no vulneran el principio establecido en el art. 99, inc. 2°, de la Constitución Nacional los reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterables los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada (Fallos: 323:620 y su cita).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Pero no menos cierto es que, en el presente caso, es una norma de grado inferior (resolución general AFIP 893) la que fija, de manera implícita pero indudable, la oportunidad en que se perfecciona ese peculiar hecho imponible -diverso, como lo ha explicado V.E., del impuesto a las ganancias (Fallos: 275:83; 323:3376 y 326:2987)- y, con base en ello, exige la cancelación del impuesto aquí tratado, a extramuros de la inveterada doctrina del Tribunal sobre el alcance del principio de reserva de ley que impera en la materia.

En efecto, es reiterada postura del Tribunal que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial 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 como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible -en todos sus aspectos-, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. De ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (arg. Fallos: 321:366; 316:2329; 318:1154; 323:3770, entre otros).

A esta altura del dictamen, no pasa inadvertido para mí que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última *ratio* del orden jurídico (Fallos:

302:1149; 303:1708, entre muchos otros); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (conf. doctrina de Fallos: 315:923, in re L.172, L.XXXI, "Lavandera de Rizzi, Silvia c/ Instituto Provincial de la Vivienda", sentencia del 17 de marzo de 1998)- y que la colisión con los preceptos y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la norma misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (Fallos: 317:44).

Precisamente con tal inteligencia sostengo que la postura fiscal de considerar perfeccionado el hecho imponible aquí en debate en oportunidad de realizarse las correspondientes erogaciones, como lo establece la resolución general (AFIP) 893, avanza indebidamente sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso Federal (arts. 4, 17, 52 y 75, inc. 2°, de la Constitución Nacional) y no puede ser admitida, debiendo receptarse los agravios de la actora al respecto.

-VI-

Por lo expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y revocar parcialmente la sentencia apelada con el alcance señalado en el acápite V, ordenando que, por quien corresponda, se dicte una nueva conforme a lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, de agosto de 2025.