



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

CAUSA N° 13601/2026 “HARWICZ, CARLOS MARCELO (TF 79215402-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de septiembre de 2026. NAI

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

El Doctor Sergio Gustavo Fernández dice:

I. Sumario de los hechos del caso

En 2023, la Dirección General Impositiva dictó diversas resoluciones mediante las cuales determinó de oficio, respecto de Carlos Marcelo Harwicz, el impuesto a las ganancias, al valor agregado y a las ganancias –salidas no documentadas– y le impuso la multa correspondiente en relación con el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–. Contra aquel acto administrativo, el Sr. Harwicz –dedicado a la distribución cinematográfica– interpuso un recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual rechazó su pretensión.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

La Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 30/4/2025 (v. INLEG-2025-45512487-APN-VOCV#TFN), rechazó la solicitud del Sr. Harwicz en el sentido de que se declare extinguida la deuda y condonadas las multas, con costas por su orden.

Para decidir de ese modo, el Tribunal Fiscal, por mayoría, señaló que, aunque en la presente causa le asistía razón a la parte actora respecto del exceso reglamentario del Artículo 21 del Decreto N° 608 en relación a lo previsto particularmente en el inciso c) del artículo 34 de la Ley N° 27.743, el Tribunal se encontraba impedido de declarar su inconstitucionalidad, a menos que previamente lo hubiese hecho la Corte Suprema de Justicia, lo que no se había verificado a la fecha.

Con posterioridad, la mencionada Sala dictó el 28/10/2025 (v. INLEG-2025-119598007-APN-VOCV#TFN) la sentencia mediante la cual resolvió confirmar las resoluciones apeladas en cuanto a impuestos, intereses y multas, y redujo la multa al mínimo legal. A su vez, impuso las costas a la parte actora vencida, salvo en la parte en que se redujeron las multas, las cuales fueron impuestas por su orden.

Para decidir de este modo, puntualizó que si bien la contribuyente había informado adhesión al régimen de regularización de activos no declarados Ley N° 27.743, y había solicitado se declare extinguida la deuda y condonadas las multas por el artículo 34 incisos b) y c) de la Ley, el Tribunal Fiscal, por mayoría, había decidido 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 artículo 34 incisos b) y c) de la ley, con costas por su orden.

En este orden de ideas, destacó que los cargos conferidos se habían sustentado en el cómputo impropio de gastos y créditos fiscales en los periodos fiscales discutidos en

autos generando ajustes en el Impuesto a las Ganancias, y el Impuesto al Valor Agregado como así también en la determinación del Impuesto a las Ganancias -Salidas no Documentadas-.

Ello así, indicó que la fiscalización interviniente había constatado que la recurrente había declarado en la declaración jurada rectificativa del Impuesto al Valor Agregado de fecha 2/8/2019, del período fiscal 11/16, un crédito fiscal -\$58.462,66- superior al registrado en el subdiario IVA Compras -\$53.742,24-, por una diferencia de \$4720,42. Consecuentemente, consideró improcedentes los créditos fiscales declarados por dicha suma.

También, puntualizó que el Sr. Harwicz en sus declaraciones juradas había computado créditos fiscales cuyos comprobantes respaldatorios se vinculaban con los contribuyentes Interconsul Sociedad Anónima (CUIT N°30-709555554-1) y Bates Integrated Communications SA (CUIT N°30-61174546-6).

En esta línea, expresó que de las actuaciones administrativas y de la información obrante en base e-fisco se confeccionó papel de trabajo comparativo de los débitos y créditos fiscales expuestos en los libros IVA compras e IVA ventas y de las declaraciones juradas de IVA de los períodos fiscalizados; y se confeccionó papel de trabajo con las operaciones de los proveedores incluidos en la base apoc.

A continuación, respecto del planteo de nulidad de las resoluciones administrativas, por vicios en su motivación, finalidad y afectación de su derecho de defensa, el Tribunal Fiscal señaló que las resoluciones determinativas de autos, en cuanto actos administrativos, satisfacían acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, y que no se observaba que el organismo fiscal se hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

En este sentido, consideró que los agravios de la parte actora eran argumentos que hacían a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia que excedía el marco de la nulidad planteada, por lo que procedía rechazar el planteo de nulidad.

Por otro lado, señala que la aquí accionante no efectuó agravios concretos en relación al ajuste que el Fisco Nacional había realizó por considerar improcedentes los créditos fiscales declarados por la contribuyente en su declaración jurada rectificativa en el período fiscal 11/2016, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, presentada con fecha 2/8/2019, por un importe de \$58.462,66 que había resultado ser superior al registrado en el Subdiario IVA Compras por \$ 53.742,24, arrojando una diferencia de \$ 4.720,42. Ello así, entendió que correspondía confirmar el ajuste efectuado por el fisco.

Seguidamente, respecto a la tacha de apócrifos de los proveedores cuestionados concluyó que los indicios reunidos por el Fisco Nacional resultaban suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que cargaba con la prueba de demostrar lo contrario.

Así las cosas, manifestó que, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultaban inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones tal como pretende la recurrente.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

CAUSA Nº 13601/2026 “HARWICZ, CARLOS MARCELO (TF 79215402-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Por otro lado, en cuanto al cuestionamiento del Fisco Nacional respecto de la deducibilidad de los gastos efectuados en el Impuesto a las Ganancias, destacó que de las constancias de la causa surgía que no sólo no se había logrado probar que los sujetos mencionados en los comprobantes impugnados habían sido los verdaderos prestadores, por lo que correspondía confirmar el ajuste del Impuesto al Valor Agregado, sino que, en virtud de la normativa del Impuesto a las Ganancias, no se habían aportado elementos tendientes a acreditar que los bienes y/o servicios habían sido efectivamente recibidos o prestados, no se había ofrecido ni aportado prueba tendiente a demostrar que sin las compras impugnadas no se hubieran podido producir los bienes vendidos por la recurrente, ni se habían arrojado elementos que acreditaran el valor real de dichas operaciones, por lo que correspondía también confirmar el ajuste respecto del Impuesto a las Ganancias.

También, señaló que la documentación que la parte actora había acompañado a los efectos de probar la real prestación de los servicios contratados, como ser fotografías de las mismas, estadísticas relacionadas con el servicio de control de entradas en cines, estadísticas de publicidad online, no habían logrado demostrar la realidad fáctica de las operaciones cuestionadas por el Fisco Nacional, como tampoco podía aseverarse que las operaciones habían sido realizadas por los proveedores Interconsul SA y Bates Integrated SA.

A continuación, en cuanto a la determinación de salidas no documentadas respecto de la facturación impugnada, puso de manifiesto que la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto.

En esta línea, indicó que no existían elementos de juicio contundentes que permitiera identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones; ni que tampoco se apreciaban circunstancias fácticas coherentes que permitieran colegir la causa de aquellas.

Así las cosas, entendió que correspondía confirmar los actos apelados en cuanto determinan el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias e Impuesto a las Ganancias Salidas no documentadas.

Por último, en cuanto a la multa impuesta entendió que no surgiendo de las constancias de la causa bajo estudio la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, consideraba prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

III. Agravios de la parte actora

Contra el pronunciamiento del 30/4/2025, la parte actora interpuso recurso de apelación y expresó agravios el 9/5/2025 (v. IF-2025-48787137-APN-DTD#JGM). A su vez, el 16/12/2025 la accionante interpuso recurso de apelación (v. IF-2025-139018816-APN-DTD#JGM) contra la sentencia del 28/10/2025, y expresó agravios el 6/2/2026 (v. IF-2026-

13532244-APN-DTD#JGM), los cuales fueron contestados por la parte demandada el 10/03/2026 (v. IF-2026-24448360-APNDTD#JGM).

En primer lugar, corresponde mencionar que en la expresión de agravios presentada el 6/2/2026, además de formular agravios respecto de la sentencia del 28/10/2025, reiteró los agravios expresados el 9/5/2025.

Así las cosas, en primer lugar, respecto de la sentencia del 30/4/2025, alega que la resolución del Tribunal Fiscal omitió aplicar los beneficios liberatorios expresamente previstos en la Ley N° 27.743, aun cuando el Sr. Harwicz había cumplido de forma íntegra y documentada todos los requisitos exigidos por dicho régimen, es decir, había presentado la adhesión formal, la declaración jurada correspondiente y el F-408 de allanamiento, y había imputado debidamente los fondos regularizados a los períodos y tributos en discusión.

Ello así, aduce 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, la parte actora había procedido a declarar bienes, concretamente moneda extranjera en el país; y que a tales fines había depositado en cuenta especial, había realizado la presentación manifestando adhesión, la posterior declaración jurada correspondiente, y finalmente la presentación del F-408 de allanamiento.

En concordancia, solicitó que se lo tenga presente a los fines de acreditar el cumplimiento de las formalidades requeridas por la Ley N° 27.743, el Decreto N° 608/2024 y la RG de AFIP N° 5528/2024, para la aplicación de los beneficios dispuestos por los incisos b) y c) del artículo 34 de la Ley N° 27.743. Así como la no aplicabilidad del último párrafo del artículo 21 del Decreto N° 608/2024 por violación a principios constitucionales que rigen la materia.

A continuación, alega que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación fundó su decisión en la aplicación lisa y llana del cuarto párrafo del artículo 21 del Decreto N° 608/2024 (incorporado por el Decreto N° 773/2024), el cual excluye de los beneficios del régimen de regularización los tributos determinados sobre base de facturas consideradas apócrifas. Al respecto, destaca que la mencionada disposición reglamentaria introduce una limitación no prevista en la ley, en abierta contradicción con el texto y el espíritu de la Ley N° 27.743, que no excluye —ni expresa ni implícitamente— a estos casos del beneficio liberatorio.

En esta línea, manifiesta que, en el cuarto párrafo del artículo 21 del Decreto N° 608/2024, 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, restricción que excede el marco legal y afecta principios fundamentales como el de legalidad, razonabilidad, seguridad jurídica y el derecho de propiedad, que por ende resulta inaplicable por su inconstitucionalidad.

En este orden de ideas, alega que si el legislador hubiese querido excluir de los beneficios del no pago de impuestos por periodos en donde se originaron los bienes ocultos, lo hubiese señalado expresamente. En concordancia, sostiene que el decreto reglamentario innovó en el universo de supuestos de exclusión extendiendo y creando un supuesto no contemplado por el legislador que expresamente no quiso excluir. Por lo tanto, entiende que cualquier extensión analógica, innovación, ampliación de beneficios, y reducción de exclusiones, aun por vía



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

CAUSA N° 13601/2026 “HARWICZ, CARLOS MARCELO (TF 79215402-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibe en pugna con el principio de legalidad del tributo.

De este modo, puntualiza que el párrafo 4° del artículo 21 del Decreto N° 608/2024 (agregado por el Decreto N° 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.

También, sostiene que el hecho que el contribuyente cumpla con una ley del Congreso y luego se le nieguen sus efectos con base en un decreto posterior, lo coloca en una situación de indefensión grave, inaceptable en un Estado de Derecho.

Seguidamente, se agravia respecto de la sentencia dictada el 28/10/2025.

Al respecto, aduce que el acto administrativo impugnado no se encuentra motivado y carece de causa, motivo por el cual es nulo. Ello así, plantea que el acto recurrido no menciona ningún antecedente de hecho en el cual como correlación lógica se llegue a los cargos aquí formulados.

También, aduce que la sentencia recurrida construye su decisión sobre una premisa jurídica incorrecta relativa a la distribución de la carga probatoria, imponiendo al contribuyente la obligación de demostrar extremos que exceden el marco legal aplicable.

Por otro lado, sostiene que el Fisco basó su pretensión en inferencias derivadas de verificaciones efectuadas sobre terceros contribuyentes, circunstancia que debió imponerle una carga probatoria reforzada. Sin embargo, entiende que la resolución apelada al desconocer esta circunstancia, incurrió en violación del derecho de defensa y del principio de razonabilidad.

Así, postula que en la sentencia recurrida se desestimó la prueba indirecta aportada, la cual resultaba de vital importancia a los fines de tener por probada de modo presunto la actividad de la parte actora, tomando como indicios la adquisición y efectiva proyección de las películas en todas las salas cinematográficas indicadas que implicaban la necesaria contratación de los bienes y servicios impugnados por el fisco en contrario a la realidad económica.

Por lo tanto, considera que la omisión de valorar tales elementos configura un supuesto de arbitrariedad por prescindencia de prueba decisiva, vicio que habilita la revisión jurisdiccional del decisorio.

A su vez, aduce que la resolución del Tribunal Fiscal omite analizar el vínculo económico existente entre los servicios contratados y la actividad del contribuyente, limitándose a cuestionar la identidad del proveedor.

También, planteó que resultaba improcedente el impuesto sobre salidas no documentadas, en tanto el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias exige la inexistencia de causa económica o la imposibilidad absoluta de identificar al beneficiario real, y

el fallo impugnado extiende indebidamente el alcance del tributo, vulnerando el principio de legalidad.

Finalmente, en cuanto a la multa impuesta, alega que la mera omisión del pago no es suficiente para configurar la infracción, y que es necesario que la conducta omisiva del presunto infractor sea negligente o culpable, motivo por el cual considera que no resulta procedente la sanción impuesta.

IV. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (confr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: “ACIJ c/ EN- ley 24240- M° Planificación s/ proceso de conocimiento”, del 29/5/2008; “Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986”, del 21/5/2009; “Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)”, del 21/10/2010; “CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación ‘A’ 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/2011; “Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)”, del 25/8/2011, “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/2014, “Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/2015; “Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM”, del 27/4/2018, entre otros).

V. Cuestiones a resolver

Así las cosas, corresponde señalar que, de conformidad con las constancias de la causa y las alegaciones invocadas, en primer lugar, cabe expedirse respecto de la aplicabilidad y constitucionalidad de la limitación reglamentaria incorporada por el artículo 21 del Decreto Reglamentario N° 608/2024. En caso de que la norma resulte aplicable, deberán tratarse los restantes agravios, los cuales giran en torno a la nulidad de las resoluciones administrativas y a la improcedencia de la multa fijada.

VI. Marco normativo aplicable

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*” (artículo 21) y la posterior presentación de una declaración jurada (artículo 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 artículo 24 precisa los bienes que podrán ser objeto de regularización y el artículo 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.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

CAUSA Nº 13601/2026 “HARWICZ, CARLOS MARCELO (TF 79215402-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

A su turno, el artículo 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 artículo 21 del Decreto Reglamentario Nº 608/2024 de la ley dispone: “[l]a liberación a la que se refiere el inciso b) del artículo 34 de la Ley Nº 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)”.

VII. Exceso en la reglamentación.

Así las cosas, cabe señalar que se advierte que el texto del artículo 34 de la Ley N° 27.743 es similar -en cuanto a los impuestos liberados- a las previsiones contenidas en los artículos 9° de la Ley N° 26.860 y 32 de la Ley N° 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 artículos 9° de la Ley N° 26.860 y 32 de la Ley N° 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.

En primer término, cabe recordar que la Corte Suprema tuvo oportunidad de analizar el alcance de las liberaciones previstas en el artículo 9° 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 N° 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 (confr. artículo 46, inciso c, punto 2°, de la Ley N° 27.260) y, sin embargo, no lo había hecho; y (iv) la propia Ley N° 26.860 excluía otros supuestos de la regularización (confr. artículo 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 N° 26.476 y a las liberaciones descriptas en el artículo 32, inciso c, de esa norma. En concreto, concluyó que la Ley N° 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.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

CAUSA N° 13601/2026 “HARWICZ, CARLOS MARCELO (TF 79215402-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

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 9° inciso c), punto 1°, de la Ley N° 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)*”.

También, la Sala IV de esta Cámara se pronunció en la misma línea de interpretación en los precedentes “*Produmet SAIC c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 51334/2019, del 10/12/2019, “*Sigma SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 2505/2018, del 11/6/2019; y “*Scarpello Wilfredo German c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 26653/2015, del 30/11/2023.

Así, teniendo en cuenta la similitud de los artículos 9° de la Ley N° 26.860 y 32 de la Ley N° 26.476 con el texto del artículos 34 de la Ley N° 27.743 y la doctrina jurisprudencial *supra* mencionada, resulta claro que el artículo 21 del Decreto N° 608/2024 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 (confr. esta Cámara, Sala IV, *in re*: “*Panza, Luis Alberto (TF 1326017-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Exteno*”, Causa N° 18.184/2024, del 14/4/2026).

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; y esta Cámara, Sala IV, in re: “*Panza, Luis Alberto (TF 1326017-I)*”, ya citada).

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 artículo 21 de decreto reglamentario excluye liberaciones de impuestos *incluidas* en el artículo 34 de la Ley N° 27.743, y que por lo tanto, impide el ejercicio del derecho que el ordenamiento legal 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 artículo 21 del Decreto Reglamentario N° 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 artículo 21 del Decreto Reglamentario N° 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 N° 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 artículo 21 del Decreto Reglamentario N° 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



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

CAUSA Nº 13601/2026 “HARWICZ, CARLOS MARCELO (TF 79215402-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

circunstancia de que no existe *obligación* incluida por el artículo 21 del Decreto Reglamentario - en la parte aquí analizada- que ya no lo hubiera sido bajo el texto de la ley (confr. 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 artículo 34 de la Ley Nº 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 artículo 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*”, del 17/3/2020).

Por las razones expuestas, corresponde declarar inaplicable en el caso la limitación introducida por el artículo 21 del Decreto Reglamentario Nº 608/2024 respecto al gasto computado en el Impuesto a las Ganancias, a los créditos fiscales en el IVA, y en el Impuesto a las Salidas no Documentadas, provenientes de facturas consideradas apócrifas.

En concordancia, y a fin de proteger el principio de la doble instancia, corresponde devolver los autos al Tribunal Fiscal a fin de que se pronuncie acerca del cumplimiento de los restantes requisitos previstos en el régimen de la Ley Nº 27.743 para que procedan, en su caso, los beneficios allí dispuestos respecto de la parte actora.

Asimismo, y teniendo en cuenta la forma en que se resuelve, deviene inoficioso expedirse respecto de los restantes agravios formulados por la parte actora.

VIII. Costas

Por último, teniendo en cuenta el carácter particular y novedoso de la cuestión resuelta, corresponde imponer las costas por su orden (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal).

En orden a todo lo expuesto, si mi voto es compartido por mis distinguidos colegas, corresponderá: hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y

revocar la resolución apelada, disponiendo que vuelvan los autos al Tribunal Fiscal de la Nación de conformidad con lo previsto en el Considerando VII. Costas de ambas instancias por su orden (confr. artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal).

El Doctor José Luis Lopez Castiñeira dice: teniendo en cuenta las circunstancias fácticas especiales del caso, adhiero a la solución propuesta por mi estimado colega preopinante.

El Doctor Jorge Eduardo Morán dice: adhiero a la solución propuesta por mi estimado colega el Dr. Sergio Gustavo Fernández.

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y revocar la resolución apelada, disponiendo que vuelvan los autos al Tribunal Fiscal de la Nación de conformidad con lo previsto en el Considerando VII. Costas de ambas instancias por su orden (confr. artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal).

Se hace saber a las partes que podrán consultar copia de los precedentes citados en el sitio web <http://www.cij.gov.ar/>.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscriben la presente el Dr. José Luis Lopez Castiñeira y el Dr. Jorge Eduardo Morán; quienes integran este Tribunal en los términos de las acordadas n° 2/26 y n° 5/26 de esta Cámara, respectivamente.

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

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

JORGE EDUARDO MORÁN