República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-40652868-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Abril de 2023

Referencia: Sentencia EX-2022-67698176-APN-SGAI#TFN FUNDACION IBEROAMERICANA DE ESTUDIOS SUPERIORES

En Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3ra Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la 1ra. Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 2da. Nominación) y fin de resolver el recurso deducido que tramita bajo N° de causa EX-2022-67698176-APN-SGAI#TFN, caratulada: **"FUNDACIÓN IBEROAMERICANA DE ESTUDIOS SUPERIORES s/apelación**".

El Dr. Porporatto dijo:

I- Que mediante RE-2021-123797021-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 26 de noviembre de 2021, Nº 169/21, suscripta por el Jefe (int.) de la División y Recursos I de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2012 a 2017, ambos inclusive, con más intereses resacitorios. Se suspende la aplicación de la sanción conforme art. 20 de la ley 27.430.

Señala que los ajustes fiscales tienen su fundamento en considerar que la FIES hizo una distribución indirecta de sus fondos a partir de la celebración, por parte de una tercera persona, de préstamos con personas vinculadas a la dirección de la fundación y a empresas vinculadas a estas personas, por lo que la AFIP entiende que la contribuyente no se encontraría así amparado por la exención del impuesto a las ganancias regulada en el artículo 20, inciso f), de la ley de dicho impuesto.

Indica que el año 2005, con la vigencia de la Resolución General N° 1.815 (AFIP), se presentó ante la Agencia No 8 dependiente de la Dirección Regional Centro, el formulario de Declaración Jurada F.366, emitiéndose por ello el Certificado de Reconocimiento Provisional de Exención F. 411 N° 008 000592-2005. Posteriormente, según lo establece la Resolución General No 2.681/09 (AFIP), resultó beneficiado con el Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias emitido centralizadamente, identificado con el N° 82016069371, vigente desde el 1 de enero de 2010 hasta el 17 de marzo de 2016. El 17 de marzo de 2016, la División Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGI emitió la Resolución N° 02/2016 (DVCGDE), mediante la cual se resolvió: "dejar sin efecto el Reconocimiento Provisional de Exención

que fuera otorgado mediante Formulario F. 411 N° 008 000592-2005, y el Certificado emitido centralizadamente a partir del 01/01/2010, el cual se encuentra vigente a la fecha bajo el Certificado No 82016069371, y no hacer lugar al reconocimiento de exención en el Impuesto a las Ganancias a la contribuyente...". Luego, se observó que el pronunciamiento emitido por la División Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Centro de fecha 17 de marzo de 2016 "...que resuelve el decaimiento del beneficio exentivo, refiere a hechos o circunstancias relativas al período fiscal 2014, cuya documentación de respaldo no solo no se encontraba agregada a las actuaciones, sino que, además, no fue objeto de verificación...".

Manifiesta que con posterioridad, la División Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Centro, dispuso mediante el dictado de la Resolución No 17/2018 (DV CGDE)1, revocar el certificado de exención del Impuesto a las Ganancias que poseía, con efecto retroactivo al 01/01/2012.

Puntualiza que contra esa resolución interpuso el recurso previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la ley 11.683 y la Sra. Jefa de la Dirección Regional Centro, mediante Resolución Nro. 133/2019 (DI RGEN), resolvió no hacer lugar al recurso interpuesto ratificando el acto administrativo cuestionado. Como consecuencia de ello, interpuso una acción judicial que actualmente tramita ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nro.8, bajo carátula “Fundación Iberoamericana de Estudios Superiores c/AFIP-DGI”, expediente Nro 7238/2020.

Detalla que después, el organismo fiscal determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los períodos 2012 a 2017, que se discute en autos.

En razón de la situación antes descripta, plantea como de previo y especial pronunciamiento, la excepción de litispendencia.

Entiende que la determinación de oficio que se impugna mediante el presente recurso, no es otra cosa que el acto de ejecución de lo decidido mediante la Resolución 17/2018, acto administrativo que, como se ha señalado, se encuentra actualmente en curso de impugnación por ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal Nro. 8 en el expediente ya referenciado, por lo que se trata de una causa con total conexidad con el tema sometido a decisión mediante la interposición del presente recurso.

Expone luego los argumentos de hecho y de derecho sobre el fondo de la causa, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se haga lugar al recurso intentado, con costas.

II.- Que en IF-2022-38737329-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso oportunamente dispuesto y acompaña los antecedentes administrativos.

Después de efectuar un análisis de la determinación de oficio, y en mérito a la excepción de litispendencia planteada por la recurrente, destaca que esta figura procede cuando se tramitan otros procesos pendientes entre las mismas partes, en virtud de la misma causa y por el mismo objeto, es decir, frente a la coexistencia de dos pretensiones cuyos elementos son idénticos. Observa que, en el caso de autos, bien puede notarse que en la especie no se conforma la triple identidad que se requiere para la procedencia de esta defensa, es decir, la existencia de otro juicio pendiente, con el mismo objeto e idéntica causa. Sí, se observa identidad de partes, ya que la acción ante el fuero contencioso administrativo fue entablada por el mismo sujeto que encabeza debate administrativo y, en ambos casos, la contraparte en el pleito es esta Administración Federal. Sin embargo, resulta evidente que la causa de este procedimiento determinativo de oficio en discusión, difiere del objeto de las demandas interpuestas ante la justicia. Ello así, entiende, que toda vez que la causa radicada en sede judicial –caratulada “Fundación Iberoamericana de Estudios Superiores c/AFIP-DGI, expte. Nro. 7238/2020”-, tiene por

objeto analizar si la revocación del "…certificado de exención del Impuesto a las Ganancias que poseía la rubrada, con efecto retroactivo al 01/01/2012…" resulta procedente y acorde a la legislación vigente, y por ende, si se dio cumplimiento o no, a todos los requisitos exigidos por la normativa para ser considerada la actora, como una entidad exenta del gravamen de marras.

Asimismo, expone las razones de hecho y derecho que avalan su postura respecto al fondo de la cuestión, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas a la actora.

III- A través de la PV-2022-118854045-APN-VOCIII#TFN resuelve tratar como de previo y especial pronunciamiento la excepción de litispendencia opuesta por la recurrente y se elevan los autos a consideración de la Sala "A", y mediante el IF-2023-37743560-APN-VOCII#TFN se llaman a sentencia.

IV.- Que, sentado lo anterior y a fin de un mayor entendimiento, resulta conveniente realizar un resumen de los antecedentes que derivaron en la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal.

De las constancias de la causa y de la documentación acompañada, la Resolución de la Dirección Regional Centro, emitió el Certificado de Reconocimiento Provisional de Exención F. 411 N° 008 000592-2005, en el impuesto a las ganancias por los períodos por los períodos 1 de enero hasta 16 de marzo de 2017, estableciéndose por Resolución General No 2.681/09 (AFIP), beneficiando a la actora, con el Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias emitido centralizadamente, identificado con el N° 82016069371, vigente desde el 1 de enero de 2010 hasta el 17 de marzo de 2016.

Después de una revisión, la División Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Centro, dispuso mediante el dictado de la Resolución No 17/2018 (DV CGDE), revocar el certificado de exención del Impuesto a las Ganancias que poseía, con efecto retroactivo al 01/01/2012.

Que contra esa resolución interpuso el recurso previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la ley 11.683 y la Sra. Jefa de la Dirección Regional Centro, mediante Resolución Nro. 133/2019 (DI RGEN), resolvió no hacer lugar al recurso interpuesto ratificando el acto administrativo cuestionado. Como consecuencia de ello, interpuso una acción judicial que actualmente tramita por ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nro.8, bajo carátula "Fundación Iberoamericana de Estudios Superiores c/AFIP-DGI", expediente Nro 7238/2020.

V.- Que, corresponde expedirse respecto de la excepción de litispendencia planteada por la actora, y el pedido de suspensión del presente proceso hasta tanto sea dictada sentencia en los autos "Fundación Iberoamericana de Estudios Superiores c/AFIP-DGI", expediente Nro 7238/2020.

Que ahora bien, tal como lo analizó la Sala B -en su anterior composición- en el fallo "Colegio Farmaceútico de Jujuy s/recurso de apelación" Expte. Nº 46.358-I, de fecha 21/12/2017 de aristas similares al presente, debe señalarse que existe litispendencia cuando se tramitan dos procesos pendientes entre las mismas partes, en virtud de la misma causa y por el mismo objeto, es decir, frente a la coexistencia de dos pretensiones cuyos elementos son idénticos.

Afirma Alsina que "*dos acciones, son iguales cuando intervienen las mismas personas, tienen la misma causa y se dirigen al mismo objeto"* (Alsina, Hugo, Tratado Teórico Práctico de Derecho Civil y Comercial, Tº 1,pág. 376).

Por su parte, Lino E. Palacios ("Manual de Derecho Procesal Civil" -Tomo I) y Osvaldo Alfredo

Gozaine (Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Comentado y Anotado, Ed. La Ley, Tomo II, pág. 271 y ste) señalan que para la procedencia de la excepción que nos ocupa se requiere también que ambos procesossean susceptibles de sustanciarse por los mismos trámites.

En definitiva, la excepción de litispendencia tiene como fundamento la necesidad de evitar que una misma pretensión sea objeto de un doble conocimiento, lo cual posibilitaría que sobre la mismas recaigan sentencias contradictorias.

Cabe aclarar que la ley 22.434 modificó el artículo 190 del C.P.C.C.N. y eliminó la posibilidad de obtener la acumulación de procesos mediante la excepción de litispendencia, por entender que sólo pretende evitar la posibilidad de que una única situación de hecho o de derecho se juzgue en dos procesos distintos, de manera tal que la defensa se reduce actualmente a los supuestos en que exista la triple identidad (partes, objeto y causa).

Entrando en el análisis del caso concreto, adelanto que, en mi entender, corresponde rechazar la excepción de litispendencia planteada por las razones que seguidamente se expondrán.

A diferencia de lo que surge del concepto de la litispendencia del que recientemente se hizo una breve referencia-, en el presente caso no se evidencia la “triple identidad”

Ello es así por cuanto, en el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nro.8, tramita la causa “Fundación Iberoamericana de Estudios Superiores c/AFIP-DGI, expte. Nro. 7238/2020”, promovida por la aquí recurrente a raíz de la impugnación formulada a la Resolución Nro. 133/2019 (DI RGEN), la cual confirmó la Resolución No 17/2018 (DV CGDE) que había dejado sin efecto el certificado de exención del impuesto a las ganancias por el período 1º de enero de 2010 hasta el 17 de marzo de 2016. En cambio, en estos actuados se apeló la resolución Nº 169/21, por medio de la cual se deteriminó de oficio la materia imponible en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2012 a 2017, con más intereses resarcitorios.

En el primero de los procesos mencionados la parte interesada impugnó el acto administrativo descripto por conducto del recurso administrativo previsto en el decreto 1397/79 (art.74), debiéndose recordar que dicho precepto dispone que na vez resuelto el recurso, el acto administrativo *“revistirá el carácter de definitivo pudiendi sólo impugnarse por la víaprevista en el artículo 23 de la ley número 19.549”*, agregando que en todos los casos será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 de la misma ley, según el cual la interposición del recurso no tiene efectos suspensivos. De esta manera, la Administración por sí sola puede ejecutar el acto-ejecucuón nde oficio-, lo que reposa además la presunción de legitimidad de la que goza el mismo, a menos que la ley o la naturaleza del caso exigieren la intervención judicial o que la Administración haya suspendido la ejecución por razones de interés público o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando alegare fundadamente una nulidad absoluta; todas circunstancias que no se evidencian en autos. Incluso la resolución cuya legitimidad corresponde aqui decidir son de fecha a posterior aquella, cicunstancia que en nada afecta su ejecutoriedad.

Que en razón de las circunstancias apuntadas, la excepción de litispendencia no ha de prosperar.

VI.- Que ello no obstante, considero que el trámite de las presentes actuaciones debe suspenderse dada la particular relación jurídica que vincula al acto atacado ante el fuero federal y el acto apelado en la presente causa. Sobre el particular, corresponde remitirse al voto del Dr. Agustín Torres en la causa “Cassani,Juan Ernesto” de la Sala B -en su anterior composición-, de fecha 14/12/07, donde expresara que *“Más, distante de*

constituir el núcleo complejo de relaciones interprocesos que integran la categoría de las cuestiones que deben resolverse preliminarmente bajo el concepto conocido como litispendencia, la aquí se constituye entre ambos procesos es una de no menor significación y trascendencia jurídica por lo que el examen de la fattiespecie de uno incide en el resultado de la consideración jurisdiccional y judicial si¡obre los hechos que integrawn el thema dicidendum de la otra. En relación entre procesos que coloca al examen del presupuesto fáctico de uno, o de la calificación jurídica de los hechos de uno, con precedencia para la resolución de otro, constituye una cuestión prejudicial que por la naturaleza de ejecutoriedad del acto recaído en en el recurso del artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 hace a éste ya del examen de la jurisdicción judicial, esto es que por la bifurcación de las acciones impetradas respecto de los procesos vinculados, el juez de la acción no será ya el de la excepción sino que la jurisdicción judicial se resolverá el tema allí planteado con los efectos que luego pueda tener ante esta jurisdicción y su respectiva alzada. Este precedente lógico y constitutivo de la calificación y configuración de ciertos aspectos de la fattiespecie, es para decirlo en palabras de Manzini "aquell cuestión jurídica cuya resolución constituye un presupuesto para la decisión de la controversia principal sometida a juicio" (Vicenzo Manzini, Tratado di Diritto processuale penale italiano, Enciclopedia Jurídica Omega, Tomo XXIIpág.274) y, como tal incide en la configuración del thema dicidendum y thema probandum y, a su debido tiempo, llevará a que se difiera la resolución en esta causa hasta tanto dicte pronunciamiento el juez ante quien tramita la demanda por la que se impugnara la susodicha resolución en el recurso del artículo 74".

Así pues, aparece evidente que en autos se verifica un caso de "prejudicialidad" . Como señalara la Sala B -en una conformación anterior- in re "Scotiabnk Quilmes", sentencia 22/9/2003 *"...resulta prejudicial toda cuestión cuya resolución constituya un presupuesto para la decisión de la controversia sometida a juicio..." (cfr Enciclopedia Jurídica Omega, pág.809). Al decir de Carnelutti llamados prejudiciales,en sentido técnico, a las cuestiones cuya solución constituye premisa de la decisión también en otros litigios..."*. *Las cuestiones prejudiciales a diferencia de las excepciones de previo y especial pronunciamieto, no nacen de la ley sino de circunstancias especiales propias decada causa, vinculadas a su naturaleza jurídica y su contenido, que las relaciona con la respectiva acción procesal intentada por ante el juzgador llamado a decidir"*.

La materia aqui debatida y la que constituye el objeto del expediente "Fundación Iberoamericana de Estudios Superiores c/AFIP-DGI", expediente Nro 7238/2020, radicado ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nro.8, presentan una vinculación tal que torna factible el dictado de sentencias contradictorias, con el consiguiente escándalo jurídico que ello generaria. Por tal razón resulta aconsejable la suspensión del trámite de la presente causa hasta tanto recaiga pronunciamiento judicial firme en aquella causa judicial con la cual guarda substancial vinculación.

A mayor razón, para fundamentar el criterio precedentemente expuesto resulta ilustrativo lo resuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, en los autos "Yacimientos Mineros de Agua de Dionisio", con fecha 20/9/2010, en donde la actora interpuso un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra la resolución que le determinó su obligación en relación al aporte especial de emergencia al Tesoro Nacional, creado por el decreto 435/90, planteando que se encontraba exenta del referido tributo y,por otra parte interpuso una acción ante el Juzgado Federal de la Provincia de Catamarca para que declare la nulidad de la resolución por la que se hizo lugar parcialmente a un recurso interpuesto por la actora y dispuso proseguir con los trámites tendientes al cobro del tributo en cuestión; asimismo dicho juez dispuso la suspensión de los efectos de la resolución determinativa del tributo. La Alzada en el fallo mencionado entendió que en el caso se trataba de causas vinculadas, por cuanto existe identidad de causa, objeto y partes, puntualizando que lo que se resuelva en esos autos podría contradecirse con lo que decida el Juzgado de Catamarca e instancias posteriores, generando un "escándalo jurídico". Especificamente el fallo expresó "*Por*

consiguiente, al tomar el Tribunal Fiscal conocimiento de la existencia del proceso judicial iniciado en el Juzgado de Catamarca -que versa sobre una materia idéntica a la que se debate en el recurso traido a su conocimiento- debió suspender el trámite de la presente causa para evitar que tramitaran dos procesos que estánn estrechamente vinculados; de manera que resuelto definitivamente el primer proceso y según lo allí decidido, recién podría avocarse a tratar el planteo remanente referido a la impugnación de la determinación tributaria efectuada".

"...Que por consiguiente y a mérito de las consideraciones precedentes, corresponde anular la Resolución del Tribunal Fiscal, dictada a fs.217/218, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86 de la leley 11.683, debiendo volver los autos al Tribunal Fiscal a fin de que se disponga la suspensión del trámite del recurso, hasta se resuelvan con carácter firme y definitivo las cuestiones sustanciales debatidas en el expte. Nº 555/93 del Juzgado Federal de la Provincia de Catamarca a fin de que continúe con su tramitación. Con costas por su orden en atención a la forma en que se resuelve".

VII- Que en atención a lo expuesto, corresponde suspender el trámite de la presente causa hasta tanto recaiga pronunciamiento judicial firme. A fin de contar con la información pertinente, correrá a cargo de las partes intervinientes en autos la comunicación de tal acaecimiento a este Tribunal.

VIII- En cuanto a las costas, entiendo que corresponde que sean impuestas en el orden causado, dado que, si bien se rechaza la litispendencia opuesta por la actora, en definitiva, se hace lugar al pedido de suspensión solicitado por la apelante.

La Dra. O´Donnell dijo:

I- Adhiero al relato de antecedentes efectuado por el Vocal Instructor.

II- Analizado el planteo formulado y en función de las circunstancias de la causa, cabe adelantar que corresponde su rechazo, pues no se dan en el caso los requisitos para su procedencia ya que para que la litispendencia prospere, debe existir otra causa pendiente con igual objeto, sujeto y causa, de manera tal que ello conlleve el riesgo de que se dicten sentencias contradictorias, con el consiguiente escándalo jurídico.

Y esa triple identidad no se verifica en autos, además de que se trata de procesos de distinta naturaleza, causa y contenido, y en el caso, es la ley 11.683 la que le confiere a este Tribunal la potestad de revisar la validez y legitimidad de las Resoluciones de determinación de oficio y sancionatorias dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos sin tener que cumplir con ningún otro recaudo, ni exigencia, que no sean lo dispuestos en dicha norma, entre los que no se contemplan el que pretende la aquí recurrente.

De cualquier modo y aunque no concurran las tres identidades, podría eventualmente evaluarse la suspensión del proceso por razones de conexidad, solo si hubiera riesgo de que se dicten sentencias contradictorias en ambos procesos por el escándalo jurídico que ello podría conllevar, pero en el caso ese riesgo tampoco existe porque los alcances de las sentencias a dictarse, como ya se dijo, por tratarse de la revisión de actos y en procesos diferentes, son también distintos.

A ello debe agregarse que las partes tienen la facultad de poner en conocimiento de este Tribunal las novedades que se produzcan en el expediente judicial en cualquier momento, las que también pueden obtenerse de las bases de consultas del Poder Judicial de la Nación que son de acceso público.

Por otro lado, en caso de ser necesario contar con material fáctico y probatorio obrante en la causa

que tramita ante el Poder Judicial de la Nación nada obsta a que eventualmente la misma pueda ser requerida *ad effectum videndi* (conf. CNACAF, “Fundacion Schapire Editor”, sentencia del 22.9.2022).

Por último, cabe agregar que aún de prosperar la excepción de litispendencia, la consecuencia prevista por el art. 354 del CPCCN es la remisión de los autos al tribunal donde se sustancie el proceso que se declare idéntico y no la suspensión del trámite como solicita la recurrente, la que resulta también por esa razón, improcedente.

Por lo tanto, corresponde rechazar la excepción de litispendencia planteada, con costas.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1°) No hacer lugar a la excepción de litispendencia planteada por la actora, Costas por su orden.

2°) Suspender el trámite en las presentes actuaciones hasta tanto se dicte sentencia y ésta se encuentre firme en la causa “Fundación Iberoamericana de Estudios Superiores c/AFIP-DGI”, expediente Nro 7238/2020.

Regístrese, notifíquese y vuelvan los autos al Vocal Instructor.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.13 14:32:02 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.13 16:21:14 -03:00

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.13 16:48:22 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.13 16:48:23 -03:00