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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-90058739-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 3 de Agosto de 2023

Referencia: SENTENCIA EX-2023-15342058-APN-SGAI#TFN BARDENGO SEBATIÁN

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 Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación) y fin de resolver el recurso deducido que tramita bajo N° de causa EX-2023-15342058-APN-SGAI#TFN, caratulada: **"BARDENGO SEBASTIÁN s/apelación**".

El Dr. Porporatto dijo:

I- Que mediante RE-2023-15340167-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 21 de diciembre de 2022, suscripta por el Jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio el Aporte Solidario y Extraordinario para morigerar los efectos de la pandemia (Ley Nº 27.605/2020), por el período 2020, en la suma de $ 13.075505,41, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplica una multa equivalente al 100% del aporte reclamado, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 (t.o. vigente).

Opone como excepción de previo y especial pronunciamiento, la litispendencia, en atención que existe una directa, estrecha e insoslayable vinculación entre la vía recursiva aquí instada y la acción declarativa de certeza promovida con fecha 31/03/2022 en los autos "Bardengo, Sebastián c/EN-AFIP-LEY 27.605 s/proceso de conocimiento" Expte. Nº 14564/2022), en trámite ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nº 2.

Señala que atento a las circunstancias de índole constitucional involucradas en la controversia, se promovió una acción declarativa de certeza en los términos del art. 322 del CPCCN ante la Justicia Federal a fin de que el Poder Judicial de la Nación, en ejercicio de las facultades de control de constitucionalidad, se expida sobre la validez o invalidez de la ley 27.605.

Entiende que existe una manifiesta identidad entre esta causa y el otro proceso en tanto ambos se dirigen a determinar si el aporte creado por la mencionada ley, en su aplicación al caso concreto de esta parte, resulta o no

válido, tanto de su faz sustancial, como desde su faz constitucional.

A su juicio, esa estrecha vinculación que indudablemente existe entre ambos procesos pone en evidencia la litispendencia, cuya declaración aquí se solicita, en tanto la sentencia que dicte el Juez Federal en el marco de la acción declarativa de certeza no sólo tendrá directo impacto en la validez o no del Aporte determinado de oficio por el organismo fiscal, sino que, en esencia, puede producir los efectos de la cosa juzgada, aspecto que, de no aceptarse, expondrá a esta parte al posible dictado de sentencias contradictorias. Cita jurisprudencia en favor de su postura.

Expone luego los argumentos de hecho y de derecho sobre el fondo de la causa, ofrece prueba, solicita la revocación de la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II- Que mediante IF-2023-49203962-APN-DTD#JGM contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

En cuanto a la excepción de litispendencia opuesta por la actora, señala que esta procede cuando por la misma causa, el mismo objeto y los mismos sujetos se llevan a cabo dos o más procesos, su fundamento es evitar el escándalo jurídico que provocaría el dictado de sentencia contradictorias.

Puntualiza que la recurrente pudo optar por interpone el recurso de reconsideración previsto en el art. 76, inciso a) de la ley 11.683, de esta forma agotar la vía administrativa, quedándole disponible la acción para acudir a la Justicia como ha hecho en la acción que invoca conexa para esbozar la litispendencia, por lo que considera que la actitud procesal de la actora es contradictoria, dado que acude al Tribunal Fiscal para luego inhibir su jurisdicción mediante una excepción.

Considera que es evidente la diferente naturaleza de la acción declarativa de certeza que ha intentado la apelante en sede judicial con el que se ha planteado ante esta instancia, puesto que en los presentes autos los juzgadores deben avocarse al conocimiento de la materia tributaria y de los hechos que dan sustento, así como de las pruebas que se produzcan y el aspecto sancionatorio, por lo que no se da el supuesto de que una misma pretensión sea juzgada dos veces, a lo que cabe agregar que ambos procesos no se sustancian por los mismos trámites, ni que las partes actuen en la misma calidad en los dos casos. Cita jurisprudencia a en favor de su postura y solicita se rechace la excepción opuesta, con costas.

Luego se refiere a los agravios de fondo y peticiona se confirme la resolución apelada, con costas.

III- Que mediante PV-2023-69413619-APN-VOCIII#TFN se resuelve tratar como de previo y especial pronunciamiento la excepción de litispendencia planteada por la actora y mediante IF-2023-73913428-APN-VOCIII#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- Que, corresponde pronunciarse con relación a la excepción de litispendencia opuesta por la parte actora.

Que, 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.

Que, como afirma Alsina “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).

Que, tal como lo señala Lino Enrique Palacio (“Manual De Derecho Procesal Civil” – Tomo I) y Osvaldo Alfredo Gozaíni (Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Comentado y Anotado, Ed. La Ley, Tomo II, pág. 271 y ste.), para la procedencia de la excepción que nos ocupa, se requiere también que ambos procesos sean susceptibles de sustanciarse por los mismos trámites.

Que, 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 misma recaigan sentencias contradictorias.

Que, cabe aclarar que la Ley Nº 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 ésta sólo pretende evitar la posibilidad de que un 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).

Que, entrando al análisis del caso concreto traído a decisión de este Tribunal, cabe adelantar que corresponde rechazar la excepción de litispendencia planteada por la parte actora.

Que, en efecto, en autos el recurrente funda la excepción intentada en la conexidad que existiría la acción judicial declarativa de certeza constitucional que tramita ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, caratulado “Bardengo, Sebastián c/EN-AFIP-LEY 27.605 s/proceso de conocimiento” Expte. Nº 14564/2022) y el recurso de apelación incoado ante este Tribunal.

Que, cabe reiterar que es una de las condiciones para la procedencia de la excepción planteada, que debe tratarse de "pleitos análogos" (CSJN, 18/4/1928, JA T. XXVII, pág. 429), y que de acuerdo al artículo 354 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, los procesos deben ser "idénticos".

Que, en este sentido es evidente la diferente naturaleza de la acción declarativa que ha intentado la actora en sede judicial con la que se ha planteado ante este Tribunal, puesto que en los presentes autos los juzgadores deben abocarse al conocimiento de la materia tributaria y de los hechos que le dan sustento, así como de las pruebas que se produzcan y el aspecto sancionatorio, por lo que no se da el supuesto de que una misma pretensión sea juzgada dos veces, a lo que cabe agregar que ambos procesos no se sustancian por los mismos trámites, ni que las partes actúen en la misma calidad en los dos casos. (CNCiv., B, La Ley 110-945, 9029-S y otra jurisprudencia citada por Palacio, Lino E.; "Manual de Derecho Procesal Civil", T. I, pág. 393).

Que, a mayor abundamiento, cabe consignar que la acción meramente declarativa tiene carácter subsidiario, pues está subordinada a otro medio legal e idóneo que evite un perjuicio (CNCiv Sala C “Almagro Construcciones S.A. c/ Howosad Silvia E” - La Ley 1996-A, 800), pero aún en casos en que se admite la procedencia de esta acción en relación al cobro de impuestos, la sustanciación del juicio no debe impedir la percepción de éstos, pues el procedimiento declarativo no excluye necesariamente el cobro compulsivo que la demandada puede intentar por las vías procesales pertinentes (CSJN 10/10/1996 “Empresa Distribuidora Sur S.A. –Edesur S.A. c/Pcia. de Buenos Aires”), como así tampoco impide, durante su sustanciación, la recaudación de impuesto (CSJN 19/3/1987 "Newland, Leonardo L. A. c/Santiago del Estero, Provincia de s/eximición de inversiones y recargos"), y mucho menos, en consecuencia, la sustanciación de la presente causa.

Que en igual sentido se ha pronunciado la Sala B, en anterior composición, en “ALICIATI, CARLOS DOMINGO”,sentencia del 11/11/2009, y la Sala A en “INSUMOS BIOMEDICOS S.A.”, sentencia del 26/04/2017.

Que en virtud de lo expuesto, cabe concluir que no se dan en el caso de autos circunstancias que justifiquen la declaración de litispendencia y, en consecuencia, corresponde rechazar dicha excepción, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que vienen los autos a fin de resolver la procedencia de la excepción de litispendencia articulada y la consecuente suspensión del presente proceso hasta tanto recaiga sentencia en la causa caratulada: "BARDENGO, SEBASTIAN C/EN-AFIP-LEY 27605 S/PROCESO DE CONOCIMIENTO", Expediente N° 14564/2022) en trámite ante el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 2.

Ante todo, considero oportuno señalar que existe litispendencia cuando se tramitan dos procesos pendientes entre las mismas partes, en virtud de la misma causa y por el mismo objeto. El fundamento de su procedencia reside en la necesidad de evitar que una misma pretensión sea juzgada dos veces, o aun en el supuesto de no concurrir las tres identidades (objeto, sujeto y causa), cuando por razones de conexidad, exista la posibilidad de que se dicten sentencias contradictorias, y el consiguiente escándalo jurídico que fácilmente podría originar el tratamiento autónomo de pretensiones vinculadas, con la consiguiente inoperancia de la actividad judicial que esa circunstancia necesaria comporta.

Ahora bien, de acuerdo con conocida doctrina, la defensa también procede cuando existen "…dos o más juicios conexos, aunque no concurran los requisitos de las tres identidades…la conexidad supone dos procesos distintos sin haberse tratado necesariamente entre las mismas partes, con el mismo objeto y fundamentos en la misma causa, presentan tales vinculaciones que si los jueces que conocen de ellas dictasen sentencias separadamente, podrían resultar contrarias y en consecuencia de ejecución imposible" (Alsina, Hugo, "Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, T° III, pág. 106).

En esa dirección, aclara dicho autor, la regla de la triple identidad no sienta una norma o guía para el razonamiento lógico que remite lo esencial de la cuestión a la apreciación del juzgador a efectos de valorar este impedimento procesal que tiende a evitar que una misma acción sea deducida dos veces, puesto que se extingue por su ejercicio.

Posición ésta recepcionada por nuestro más Alto Tribunal cuando expresó que "Corresponde admitir la excepción de litispendencia, aunque no concurra la triple identidad de sujeto, objeto y causa, cuando se evidencia la posibilidad de fallos contradictorios, en cuyo caso la solución se logra por razones de conexidad…" (Vid. Fallos 314:811). (vid. entre muchos otros, TFN, Sala A, Asociación Civil La Isla S.A., 30/8/2010; Sala C; "Invierno, Gustavo Pablo").

II.- Que, en ese contexto, corresponde analizar si la defensa opuesta debe ser acogida favorablemente.

Conforme lo que surge de autos y del relato de los hechos efectuado por el Vocal Instructor, el recurrente impugna la resolución de fecha 21 de diciembre de 2022 mediante la cual se determina de oficio su obligación frente al Aporte Solidario y Extraordinario para morigerar los efectos de la Pandemia, creado por ley 27.605, por el período fiscal 2020, y se aplica multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Asimismo, y como sustento de su defensa previa, informa que inició acción declarativa de certeza con el objeto que se declare la inaplicabilidad del mencionado Aporte por considerar que resulta violatorio de derechos y garantías de raigambre constitucional, en particular, los consagrados en los artículos 4, 14, 16, 17, 18, 19, 28 y 33 de la Constitución Nacional.

De lo que surge desprende del escrito acompañado como prueba documental (Vid. RE-2023-15340542-APN-SGAI#TFN), la cuestión en debate en aquella acción se centra en las disposiciones de la ley 27.605, junto con sus normas reglamentarias, en cuanto establecen la creación de un Aporte Extraordinario Obligatorio, con carácter de emergencia y por única vez, a cargo de las personas humanas residentes en el país que recae sobre la totalidad de los bienes de su propiedad al 18/12/2020, comprendidos y valuados en los términos del Título VI de la ley 23.966, independientemente del tratamiento que revistan frente a dicho gravamen, cuando su valor exceda los $ 200.000.000.

De tal forma, plantea que se defina si corresponde la inclusión de los aportes irrevocables contribuidos a un Trust del exterior, en tanto arguye que como no forman parte de su patrimonio no deberían ser considerados. Por otro lado, enumera los agravios constitucionales, tales como: violación al derecho de propiedad, la necesidad de definie si se está frente a una contribución que cumple los requisitos que exige la C.N.; la violación a los principios y garantías que deben cumplir los tributos, tales como el derecho de propiedad, la imposibilidad de establecer tributos análogos, en tanto provoca una doble imposición, que conduce a la vulneración del derecho adquirido y produce un desapoderamiento que vulnera el derecho de propiedad.

Así es ello, los argumentos expuestos en aquella acción resultan idénticos a los que sustentan el recurso interpuesto ante este Tribunal.

III.- Que, en ese contexto fáctico y jurídico, la defensa de la recurrente debe ser acogida favorablemente, en tanto se trata de causas sustancialmente vinculadas, por cuanto existe identidad de causa, objeto y partes, debiendo puntualizarse que lo que se resuelva en estos autos podría –eventualmente- contradecirse con lo que se decida en el Juzgado Federal en lo Contencioso Administrativo Nº 2 e instancias posteriores, generando un escándalo jurídico, habida cuenta que en ambos trámites se cuestiona, en definitiva, la constitucionalidad y legitimidad de la aplicación de la ley 27.605, que creó el Aporte Solidario Extraordinario, así como la forma de computar algunos bienes a fin de determinar la base imponible, cuestiones éstas cuya dilucidación es esencial para la solución definitiva de la controversia que se suscita. (Vid. sobre una cuestión análoga C.NCONT.ADM. FED. Sala IV, “Yacimientos Mineros Agua de Dionisio”, 30/9/2010).

IV.- Que finalmente, entiendo oportuno señalar que si el fundamento de la impugnación es de orden constitucional, la imposibilidad de este Tribunal de ejercer el control negativo de constitucionalidad impide considerar esta vía como la idónea para su discusión. De allí que, a mi modo de ver, frente a un acto de alcance individual (determinación de oficio) en el que se pretenda el ejercicio de control de constitucionalidad, podrá el contribuyente ocurrir a esta instancia jurisdiccional, y deducir acción declarativa de certeza ante la justicia con el objeto de obtener una declaración sobre aquél planteo. En este caso, pues, se deberá suspender el trámite hasta tanto se resuelva la acción declarativa de certeza operando como una especie de excepción de litispendencia por conexidad.

> En efecto, como con justeza lo explica el Profesor Calamandrei “En los casos en que el desplazamiento de competencia no es posible ni en un sentido ni en otro (porque por ejemplo, tanto la competencia para la causa originaria como la competencia para la prejudicial están determinadas por razones de materia), la ley, en lugar de la reunión de las causas, se contenta con prescribir la suspensión de la primera hasta tanto que haya sido

decidida la segunda...” (vid. Calamandrei, Piero, “Instituciones de Derecho Procesal Civil”, Volumen II, 224).

A mi modo de ver, la acción declarativa de certeza y el régimen recursivo de la ley 11683. resultan complementarios -en caso como el de autos-, por lo que voto en el sentido de hacer lugar a la excepción de litispendencia articulada por la actora, con costas.

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

No hacer lugar a la excepción de litispendencia opuesta por la actora, con costas.

Regístrese, notifíquese y vuelvan los autos al Vocal Instructor para continuar con el trámite de la causa.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.03 16:27:36 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.03 16:45:37 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.03 17:00:01 -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: 2023.08.03 17:00:02 -03:00