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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-44883963-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 29 de Abril de 2025

Referencia: Expte N° 48.006-I, F.G.F. TRAPANI S.R.L., sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma Nominación), Claudio E. Luis (Vocal titular de la 8°Nominación) y Daniel A. Martín (Vocal subrogante de la 9na. Nominación), a fin de sentenciar en el expediente N° 48.006-I “**F.G.F. TRAPANI S.R.L.** s/ recurso de apelación”.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 5/13 la sociedad de responsabilidad limitada F.G.F. Trapani interpone recurso de apelación contra 29 notas (Nros. 600500, 600498, 600540, 600541, 600545, 600633, 600644, 600635, 600639, 600640, 600642, 600643, 600646, 600647, 600730, 600649, 600650, 600651, 600653, 600657, 600659, 600661, 600663, 600664, 600666, 600667, 600669, 600671 y 600674), dictadas por el Jefe de la División Fiscalización de la Dirección Regional Tucumán, en las que se resuelve la improcedencia de las solicitudes de reintegro de créditos fiscales del impuesto al valor agregado atribuibles a operaciones de exportación correspondientes a los períodos abril a agosto de 2012, abril a octubre de 2013, mayo a noviembre de 2014, enero, abril a diciembre de 2015 y abril y agosto de 2016.

En ellas se consigna, haciendo referencia a las presentaciones originales efectuadas por la sociedad, que de las verificaciones llevadas a cabo se ha determinado la improcedencia de créditos fiscales por la suma que se detalla en cada acto administrativo, por lo que de haberse percibido o transferido dicho monto o utilizado en la cancelación de deudas propias o de terceros, deberán proceder al ingreso de la misma, con más sus intereses y/o la cancelación de las obligaciones impositivas compensadas oportunamente. También se hace saber que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 44 inciso b) de la RG AFIP 2000.

Asimismo, a fs. 28 vta./31 vta., 52 vta./58, 64/68 vta., 84/91vta. y 102 vta./104 obran las notas dictadas como consecuencia de dichas presentaciones originales, resoluciones Nros. 363356, 363375, 372433, 380178, 396149, 446841, 446843, 446827, 450179, 458276, 472497, 494319, 533970, 548575, 548576, 549655, 550862, 552449, 557370, 557460, 568927, 569092, 569668, 569674, 569678, 577957, 578712, 582765 y 590200, por las que el Fisco resolvía 1) reconocer el saldo excedente trasladable a períodos futuros, según art. 43, 2° párrafo de la ley 23.349 y modif, 2) conformar la acreditación por ciertas sumas, quedando pendiente de

convalidación hasta la presentación de los F 798 correspondientes y 3) Autorizar la transferencia del monto que se detalla, de acuerdo con lo dispuesto por la RG 2000 a favor de determinados cesionarios. Se aclara, además, que la conformidad del pedido no obsta el ejercicio de la facultad de verificación y fiscalización del organismo recaudador, reservándose el derecho a impugnar dichos créditos si se comprobara su inexistencia o ilegitimidad.

A fs. 184/190 vta. la representación fiscal contesta el recurso interpuesto, oponiendo como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia, en el entendimiento que las intimaciones de marras no reúnen la naturaleza de aquellos actos enumerados taxativamente en la ley 11.683 que habilitan la competencia de este Tribunal, de acuerdo con lo establecido por el artículo 159.

Enfatiza que las intimaciones apeladas no determinan tributo en forma cierta o presunta, ni ajustan quebrantos, ni imponen multa. Indica que únicamente se limitan a reclamar el ingreso de los saldos resultantes luego de entenderse, como indebidamente percibidos, reintegros eventualmente reconocidos pero con la reserva del derecho de impugnar más tarde dicho crédito si se comprobara la inexistencia o ilegitimidad del mismo -sin perjuicio de la aplicación de penalidades que prescriben las disposiciones legales vigentes-.

Señala que el artículo 17 de la R.G. 1351/2002 establece para las "SOLICITUDES DE ACREDITACIÓN, DEVOLUCIÓN O TRANSFERENCIA del IVA," vinculadas con operaciones de exportación y asimilables,... "*El juez administrativo podrá detraer los montos correspondientes de los importes consignados en la solicitud de acreditación, devolución o transferencia, cuando*:*...c) se verifiquen inconsistencias como resultado de los controles informáticos sistematizados*..." y contra dichas detracciones los responsables, según el artículo citado y los artículos 17 y 18 de la R.G. 1101/2001, podrán interponer el recurso previsto en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones).

Reitera, entonces, que las liquidaciones contenidas en los actos recurridos de ningún modo los transforman en determinaciones de oficio, resultando ser simples misivas emitidas por su mandante de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 14 de la ley de procedimiento tributario.

Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a su postura, subsidiariamente contesta traslado del recurso interpuesto, efectúa reserva de caso federal.

II.-A fs. 195/196 la recurrente contesta el traslado conferido en relación con la defensa articulada por la contraria, reafirmando la naturaleza determinativa de los actos en cuestión. En tal sentido, explica que tal como lo expusiera oportunamente, de acuerdo con las actuaciones obrantes en el expediente administrativo O.I. 1536458, se impugnaron los créditos fiscales provenientes de los proveedores "Cooperativa de Trabajo Conar Ltda.", "Digomax S.R.L.", "Rojas, José Mario" y "Escudero, Estanislao Nicolás" por ser considerados apócrifos; ello en referencia a los períodos 2012 a 2015.

Agrega que con fecha 10/05/2017 la inspección comunica la ampliación de la fiscalización al impuesto al valor agregado de 2012 a 2016 y ganancias 2012 y 2013; seguidamente, explica que el día 15/05/2017 la Administración intimó a la devolución de la suma de $ 4.248.978,79 en concepto de reintegro de IVA por operaciones de exportación correspondientes a meses de los años 2012 a 2016.

Reitera que es en este punto en el que la AFIP pretende enmascarar una verdadera determinación de oficio bajo la fachada de una intimación de devolución de reintegro de IVA exportador según la RG 2000.

Considera que resulta prueba determinante de todo lo expuesto que en el expediente O.I. 1536458 se le reclamaban créditos fiscales impugnados correspondientes a operaciones realizadas con los mencionados

proveedores -no vinculados a operaciones de exportación- por los períodos 04/2012 a 12/2016, lo que, infiere, despeja cualquier controversia relativa a que todo el ajuste -el apelado en autos y el notificado en fecha 1/09/2017- conforme un mismo procedimiento de determinación de oficio al que AFIP desdobló en forma impropia.

En tal sentido, solicita la aplicación de la doctrina legal resultante del Plenario de la Cámara Contencioso Administrativo Federal "Las 2 C S.A.", de fecha 26/6/2017, en cuanto dispone que el "Tribunal Fiscal de la Nación es competente en los términos del artículo 159 de la ley 11.683 para entender en la apelación deducida contra la denegación de reintegro en concepto de crédito fiscal de aquellas sumas oportunamente compensadas o devueltas con más los intereses resarcitorios".

A fs.211 se elevan los autos a consideración de la Sala.

III.- Que en los presentes autos se controvierten las notas por las que se resuelve la improcedencia de créditos fiscales del impuesto al valor agregado atribuibles a operaciones de exportación, con su consecuente intimación a la contribuyente para que proceda a ingresar las sumas percibidas o transferidas utilizadas en la cancelación de deudas propias o de terceros, con más sus respectivos intereses y/o cancele las obligaciones impositivas compensadas oportunamente.

El artículo 159 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modifs.) establece, en lo que aquí interesa, que el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para entender respecto de…*"los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a $ 25.000 o $50.000, respectivamente."*

Por otra parte, su artículo 76, en la redacción dada por la ley 27.430 (B.O. 29/12/17), dispone que contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los 15 días de notificados, a) recurso de reconsideración para ante el superior o b) apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el que no será procedente respecto de "*...Los actos mediante los cuales se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de impuesto al valor agregado por operaciones de exportación*" (conf. párrafo 3° pto. 5 del citado artículo).

IV.- Que la suscripta en oportunidad de sentenciar en la causa "Puerto Miñor S.A." el 14/09/2018, en la que se discutía una cuestión sustancialmente análoga, sostuvo que los procesos en trámite pueden ser alcanzados por la ley nueva..."*la que es de aplicación inmediata siempre que ello no importe afectar la validez de los actos procesales cumplidos y que han quedado firmes bajo la vigencia de la ley anterior. La excepción se justifica cuando tales actos se hallan amparados por el principio de preclusión, al que prestan respaldo en nuestro ordenamiento jurídico, las garantías constitucionales de la propiedad y de la defensa en juicio."*.

"El principio es aplicable tanto a las normas referentes a la jurisdicción y competencia de los órganos judiciales, cuanto a las normas reguladoras de los procedimientos y de los actos procesales (conf Palacio, Lino E. "Derecho Procesal Civil, cuarta edición").

Dicha postura fue confirmada por la Sala I de la Alzada por sentencia del 13/6/2019.

En el mismo sentido también se ha pronunciado la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, al revertir su criterio de considerar competente al Tribunal Fiscal en cuestiones que, a

partir del nuevo texto del artículo 76 de la ley procedimental, vedan la utilización de dicha vía recursiva (conf. “Belaken Boreal S.A.”, 2/8/2018).

Finalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Pluspetrol S.A.” (4/7/2003), ha entendido que...“*se está en presencia de una norma de orden procesal cuya aplicación inmediata a los hechos de esta causa... no encuentra obstáculo legal alguno (conf. doctrina de Fallos: 220:1250; 306:2101; 307:1018; 317:499, entre otros)*”.

V.- Sentado lo que antecede, corresponde hacer lugar a la excepción planteada por el Fisco Nacional, declarando la incompetencia de este Tribunal para entender en la cuestión planteada en autos, con costas, debiéndose remitir la causa a la ARCA-DGI para que le otorgue el trámite que corresponda, una vez firme el presente pronunciamiento.

El Dr. Luis dijo:

I. Que adhiero al relato de los hechos efectuado por la Vocal instructora.

II. Que con relación a la excepción articulada por el fisco, entiendo que habiéndose interpuesto el recurso de apelación en los términos del art. 76, inc. b) de la ley 11.683 -respecto del cual rige el efecto suspensivo-, antes de la entrada en vigencia de la ley 27.430 (BO 29/12/2017), las resoluciones recurridas habilitan la competencia de este Tribunal de acuerdo con la doctrina plenaria recaída en los autos caratulados “Las 2 C SA” de la CACAF de fecha 26/6/2017. Allí se resolvió que “*El Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente, en los términos del art. 159 de la ley 11.683, para entender en la apelación deducida contra la denegación de reintegro en concepto de crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, vinculado a operaciones de exportación e intimación al ingreso de aquellas sumas oportunamente compensadas o devueltas con más los intereses resarcitorios*”, postura ésta que fue posteriormente receptada por este Tribunal en el plenario recaído en la causa “Yusin S.A.C.I.F.I.A.” de fecha 20/09/2017.

III. Que una solución contraria -aplicando sin más las nuevas limitantes de la competencia introducidas por la ley 27.430- importaría, en el particular caso de autos, privar de contenido y efecto válido al recurso interpuesto en aquellos términos, al desconocer, en consecuencia, el principal efecto que provoca, consistente en la suspensión de la intimación de pago contenida en la resolución apelada, obligando al contribuyente a tramitar su pretensión por la vía del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683, que no posee dicho efecto suspensivo.

No desconozco el criterio de la CSJN en cuanto a que “*las leyes modificatorias de la jurisdicción y competencia de los jueces son de orden público, y en consecuencia, aún en el caso de silencio de ellas, se aplican de inmediato, aún a las causas pendientes*”, pero la postura que adopto no contradice el criterio del Alto Tribunal, toda vez que es de aplicación “*siempre que no importe privar de validez a los actos procesales ya cumplidos conforme las leyes anteriores*” (Dictamen de la PGN al que la Corte remite en Fallos 323:2334 entre otros). Es que, como también lo dijo la Corte en el mismo precedente, “*rige, en la materia, el principio de la llamada perpetuatio iurisdictionis según el cual la competencia se determina de acuerdo con las normas vigentes al momento de iniciarse el proceso -atendiendo a la situación de hecho existente al tiempo de la demanda-, la cual queda fija e inmutable hasta el final del pleito, aunque sobrevengan otras circunstancias de hecho que, de haber estado presentes con anterioridad, hubieran podido modificar la situación*”.

Además, tengo para mí, que el criterio que sostengo es el que mejor concilia con una efectiva tutela judicial, porque el principio de que las leyes modificatorias sobre jurisdicción y competencia se aplican de

inmediato y aún a las causas en trámite "*debe ceder ante situaciones de marcada excepción como la descripta en el sub examine, donde se encuentran comprometidos tanto el buen servicio de justicia como el derecho a la tutela judicial efectiva de quienes reclaman*" (Fallos 339:740). Como lo sostuviera el 14/9/2018 en mi voto en disidencia en "Puerto Miñor S.A." (Expte. N° 42.911-I) de esta Sala "*en el particular caso de autos, la tutela resulta efectiva mediante la tramitación del recurso de autos -por su efecto suspensivo- y no en el procedimiento establecido en el art. 74 del DR de la ley 11.683*". Por lo expuesto, voto por rechazar la excepción de incompetencia opuesta por el fisco.

Con relación a las costas del proceso, toda vez que la cuestión aquí debatida resulta estrictamente análoga a la tratada in re "Puerto Miñor S.A.", y por ende, no resulta novedosa, no encuentro motivos válidos para apartarme del principio general establecido en el art.68 del CPCCN, por lo que voto por imponerlas a la vencida.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Mamillon con fundamento en los resuelto con fecha 2 de agosto de 2018, por la Cámara Contencioso Administrativo Federal —Sala IV— en los autos "Belaken Boreal S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo —y lo resuelto por el suscripto en los autos "Hunter Desing SA" del 13/09/2018 y "M.S.L. S.A.", "Espert S.A." y "SEA Servicios Empresarios Argentinos S.A.", sentencias de fecha 24/10/2018—, en cuanto revirtió su criterio de considerar competente a este Tribunal en virtud de la reforma introducida al art. 76 de la ley 11.683 por la ley 27.430 al entender "que, mientras el derecho sustantivo debe ser analizado a la luz de la normativa vigente al momento del acaecimiento de los hechos en debate, las normas de índole procesal —dentro de las cuales corresponde ubicar a las cuestiones de competencia— son de aplicación inmediata a los juicios en trámite, en tanto no invaliden actuaciones anteriores" (cfr. Fallos: 211:589; 220:30; 241:123; 306:2101; 307:1018; 317:499; 323:1285, entre otros).

Que por lo tanto, declarar aplicable lo dispuesto por el art. 76 de la ley 11.683, reformado por la ley 27.430, teniendo en cuenta que no obran actuaciones anteriores susceptibles de verse afectadas por dicha decisión y, en consecuencia, hacer lugar a la excepción de incompetencia articulada por el Fisco Nacional, con costas por su orden dadas las particularidades que presenta la cuestión planteada y el cambio de jurisprudencia citado.

Asimismo, por Secretaría General de Asuntos Impositivos, una vez firme el presente decisorio, se remitan las presentes actuaciones a la ARCA-DGI para que le otorgue el trámite que corresponda.

DE LA VOTACIÓN QUE ANTECEDE Y:

Teniendo en consideración que los Dres. Marmillon y Martín hacen lugar a la excepción de incompetencia articulada por el Fisco Nacional pero disienten en cuanto a la aplicación de las costas, corresponde que el Dr. Luis se expida nuevamente sobre tal cuestión, a fin de arribar a una mayoría válida.

Al respecto, el Dr. Luis dijo:

Que ante lo resuelto por la mayoría y debiendo pronunciarme nuevamente sólo respecto de las costas, considero que las mismas deben aplicarse por su orden

Que atento al resultado de la votación precedente, por mayoría

SE RESUELVE:

1°) Hacer lugar a la excepción de incompetencia articulada por el Fisco Nacional, con costas en el orden causado

2°) Una vez firme la presente resolución, remitir las actuaciones a la ARCA-DGI para otorgarle el trámite correspondiente.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y oportunamente cúmplase con la remisión ordenada.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.29 12:21:00 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.29 13:07:26 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal Subrogante
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.29 13:21:05 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.29 13:21:06 -03:00