CAF 21880/2017/CA1; CMDI SRL c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 18 de febrero de 2020.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que con fecha 19/6/15 el Jefa (int) del Distrito Laboulaye de la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP-DGI emitió la Nota Externa Nº 171/2015 (DT LABO), a través de la cual se le hizo saber a CMDI SRL –en adelante CMDI– que se había detectado que los saldos de las retenciones y percepciones consignadas en las declaraciones juradas –DDJJ– del impuesto a las ganancias –IG–, períodos fiscales 2012 y 2013, eran inexistentes; por ese motivo se la intimó para que, en el término de 15 días, ingresara los importes adeudados con más los intereses resarcitorios.

Apelada la misma por ante el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, la Sala C resolvió: *i)* rechazar la excepción de incompetencia opuesta por el fisco nacional, *ii)* declarar la deserción del recurso de apelación, y iii) imponer las costas en el orden causado (sentencia de fs. 103/104 vta, junto con la aclaratoria de fs. 109/vta).

Para resolver de tal modo, luego de describir los argumentos de las partes contendientes, analizó en primer término el asunto concerniente a su competencia para entender en el planteo.

Citando al profesor Dino Jarach, sostuvo que la determinación es un acto en el cual interviene una actividad de juicio y otra de voluntad de la administración, en el marco de un procedimiento en el cual el fisco nacional define los hechos, establece el derecho aplicable y ordena el cumplimiento de la obligación, resultando para el contribuyente su deuda y para el Estado su crédito.

Consideró que en el caso de autos, si bien el organismo fiscalizador no había seguido el procedimiento previsto en el artículo 16 de la ley 11.683, cumplió con los requisitos formales necesarios; impugnó los montos declarados por la firma contribuyente en concepto de retención; exigió un impuesto mayor al declarado, modificando la base imponible y el hecho imponible verificado.

Fecha de firma: 18/02/2020
Alta en sistema: 27/02/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#29727388#238305109#20200218120250869

En razón de este cúmulo de componentes entendió que resultaba de aplicación el artículo 159 inciso a) de la ley de rito fiscal, declarando en consecuencia la competencia del TFN.

Luego de resolver de tal modo, el tribunal consideró las cuestiones de fondo planteadas y se pronunció.

Ponderó que no existía prueba a producir, y señaló que la totalidad de los agravios introducidos por CMDI se dirigieron a obtener la declaración de nulidad de la Nota Externa apelada, aunque sin exponer los fundamentos del caso.

Indicó que la actora no refutó la inexistencia de los saldos de las retenciones en cuestión, ni acreditó haber dado cumplimiento a la normativa aplicable. Invocó la RG (AFIP) 3077 de 2011.

Asimismo, puso de resalto que CMDI no pidió que se oficiara a los sujetos que habrían actuado como agentes de retención y/o percepción, a fin de que acreditaran haber dado cumplimiento con su deber de información e ingreso de los importes retenidos y/o percibidos.

Concluyó que la expresión de agravios lució insuficiente, lo que derivó en la declaración de deserción del recurso de apelación (conf. CPCCN, arts. 265 y 266).

II. Que contra dicho pronunciamiento se alzaron ambas partes.

La firma actora interpuso recurso de apelación a fs. 132, expresó sus agravios a fs. 137/147 y el fisco nacional los replicó a fs. 183/186 vta.

De su lado, el fisco nacional apeló a fs. 133 y expresó agravios a fs. 149/156, los cuales fueron contestados por la actora a fs. 166/181.

Ambos recursos fueron concedidos a fs. 158.

III. Que en el memorial de la parte actora acusa de arbitraria a la sentencia apelada, pues se desentiende de todos y cada uno de los planteos nulificantes y de fondo.

Aduce que la fundamentación de la sentencia es sólo aparente.

Menciona que el planteo de nulidad articulado se había sustentado en la falta de un dictamen jurídico previo; en el incumplimiento a las normas relativas a la verificación y fiscalización, y a la carencia de fundamentos de la Nota Externa apelada.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

IV. Que, por su parte, el fisco nacional se agravia del rechazo de la oposición a la competencia del TFN.

Sostiene que el TFN yerra al afirmar que se ha modificado la base imponible y el hecho imponible del gravamen, pues solamente se ha impugnado el saldo con que se pretende cancelar el impuesto determinado por el sujeto deudor.

Niega que haya existido determinación de deuda o aplicación de sanción alguna.

Califica a la sentencia de arbitraria, por apartarse de las constancias de la causa y de las normas de orden público aplicables. Invoca los artículos 159 y 165 de la ley 11.683.

Plantea que en la especie existe una incompetencia en razón de la materia, por tratarse el acto apelado de una intimación de pago, frente al cómputo en el IG de retenciones inexistentes.

Explica que a través de la Nota Externa no se determinó el gravamen de manera cierta o presunta, no se ajustó ningún quebranto, ni se impuso multa; por el contrario –apunta–, se trató sólo de una intimación administrativa.

Afirma que se detectó que en las DDJJ presentadas por la recurrente el valor de las retenciones era improcedente, y que absorbía el tributo determinado en favor del fisco nacional.

Asevera que las retenciones no tuvieron contrapartida en la base de datos del organismo, que se nutre de los regímenes de información que los propios agentes de retención o percepción cumplimentan.

Efectúa consideraciones en torno a los regímenes de retención: aplicativo SICORE.

Expone que las normas que fijan la competencia del TFN deben interpretarse con un criterio restrictivo, afirmando que si la intención del legislador hubiera sido habilitar aquella competencia para todo tipo de acto de AFIP, lo habría dispuesto expresamente.

Explica que en el caso resulta de aplicación el artículo 14 de la ley 11.683 y, eventualmente, el artículo 23 de la ley 19.549.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia, declarando la incompetencia del TFN, con costas.

V. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios vertidos por las partes, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a los recurrentes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- M. Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 – Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15, entre otros).

VI. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del TFN respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

VII. Que, ello sentado, dado el modo en que se presenta esta *litis*, razones metodológicas sugieren demarcar las materias sobre las cuales esta Alzada está llamada a entender, en atención a que ambas partes han presentado sendos recursos de apelación contra la sentencia dictada por el TFN.

En este orden, de la lectura de las expresiones de agravios vertidas por las partes, se desprende que las materias elevadas a consideración de esta instancia de revisión son dos, a saber: *i)* la competencia del TFN para entender en la apelación deducida por CMDI, y *ii)* la declaración de deserción del mismo por parte de dicho órgano jurisdiccional.

Atento la prelación que guardan entre sí dichas materias, se impone en primer término atender los agravios vertidos por el organismo recaudador, puesto que, dependiendo del resultado al que se arribe sobre ese singular, permanecerá vigente, o no, la necesidad de introducirse en los de la parte actora.

VIII. Que según surge de las actuaciones administrativas que se tienen a la vista (actuación Nº 10470-2008-2015), el día 21/10/14 CMDI presentó las DDJJ del IG correspondiente a los ejercicios fiscales 2012 y 2013, en las que consignó *retenciones y/o percepciones* por valor de $ 19.297,06 y $ 32.189,21, respectivamente, impactando en el saldo final en favor de AFIP –$244,11– en el primer caso, y en favor de la contribuyente –$ 1.052,74– en el segundo (fs. 6, 9 y 11).

Como consecuencia de ello, luego de corroborar el juez administrativo que los saldos de las retenciones y/o percepciones eran inexistentes, intimó a la actora para que, en el plazo de 15 días, ingresara el saldo final en favor de AFIP. Esta medida se instrumentó en la Nota Externa Nº 171/2015 (DT LABO), notificada a CMDI el 22/6/15 (fs. 15/16).

Es del caso mencionar que en dicho acto se especificaron los importes de las retenciones y/o percepciones correspondientes a cada período fiscal y la CUIT del presunto agente de

retención, al tiempo que se mencionó que la medida se subsumía en lo normado en el artículo 14 de la ley 11.683.

Tal como se indicó en el *Considerando I*, la actora apeló la Nota Externa Nº 171/2015 por el conducto recursivo previsto en el artículo 76 inciso b) de la ley 11.683, logrando que el TFN, en consonancia con su posición, declarara su competencia para entender en el caso.

IX. Que en el orden normativo, el legislador ha fijado una clara distinción en los cauces procedimentales a través de los cuales la administración tributaria debe canalizar sus pretensiones.

La ley 11.683 prevé, por un lado, que "*Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropiamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada*" (**art. 14**). Mientras que, por el otro, regula el procedimiento de determinación de oficio en los siguientes términos: "*Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla…".* (**art. 16**, primer párrafo. Los subrayados no son del texto original).

La distinción es clara. En lo que aquí interesa destacar, en el primer caso el contribuyente presenta la DDJJ y, *contra el impuesto allí determinado,* computa –indebidamente– las retenciones; en cambio, en

el segundo, el contribuyente *determina la materia imponible y liquida el gravamen*.

Cabe apuntar que el primer supuesto –esto es, el del artículo 14– encuentra también consagración en el artículo 27 de la ley de marras, al disponer en su primer párrafo que "*El importe de impuesto que deben abonar los responsables… será el que resulte de deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, las cantidades pagadas a cuenta del mismo, las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la declaración jurada y los saldos favorables…*" (subrayado agregado).

X. Que formuladas estas referencias normativas, corresponde aquí reconocer que la situación de autos se subsume, sin lugar a dudas, en el régimen normado en los artículos 14 y 27 de la ley 11.683.

En efecto, de la lectura de la Nota Externa Nº 171/2015 (DT LABO) se desprende que lo que el ente fiscal impugnó fue el cómputo de las retenciones declaradas por CMDI, y no la determinación del IG.

En esta tónica, asiste razón a la representación fiscal al expresar que es inexacto lo afirmado por el *a quo*, en cuanto a que se ha modificado la base imponible y el hecho imponible del gravamen.

Siendo ello así, la vía procedimental para que la actora formule su disconformidad con la Nota Externa no es la prevista en el artículo 76 inciso b) de la ley 11.683 –que estatuye la apelación ante el TFN en los casos de resoluciones que "*determinen los tributos y accesorios*"–, puesto que el cuestionamiento del cómputo de las retenciones no se encuentra entre las piezas que circunscriben la competencia en razón de la materia de ese tribunal administrativo (ver arts. 159 y 165 de la misma ley).

XI. Que arribado a este punto, sólo cabe concluir que la sentencia del TFN, en la medida en que se declaró competente para entender en el presente planteo, no se ajusta al derecho positivo vigente.

Por tal motivo, corresponde hacer lugar al recurso impetrado por el fisco nacional, revocar en su totalidad la sentencia apelada y devolver las actuaciones, a fin de que sean remitidas a la AFIP para que considere la impugnación formulada por CMDI.

Fecha de firma: 18/02/2020
Alta en sistema: 27/02/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#29727388#238305109#20200218120250869

En atención a ello, se torna inoficioso el examen de los agravios vertidos por la parte actora.

XII. Que es del caso mencionar que esta Sala ha fallado en sentido similar en las causas "*Acosta Darío Javier (TF 46622-I) c/ DGI s/recurso de organismo externo*", Causa 56046/2017, del 19/9/17 y "*José Carlos Soldano SRL c/ DGI s/recurso de organismo externo*", Causa Nº 76083/2018, del 18/12/18. En igual sentido, Sala I: *in re* "*Buffa, Alfredo c/ DGI s/recurso de organismo externo*", Causa Nº 83183/2015, del 26/5/16 y "*San Agustín SRL (TF 43574-I) c/ DGI s/recurso de organismo externo*", Causa Nº 50964/2017, del 5/10/17; Sala IV *in re* "*Hernández, María Cristina c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", del 25/4/17 y Sala V *in re* "*Saby, Sergio Sotero c/ DGI s/recurso de organismo externo*", Causa Nº 23139/2016, del 23/8/16; "*Camila, Lilia Susana c/ DGI s/recurso de organismo externo*", Causa Nº 77075/2016, del 2/5/17 y "*Goglio, Luciano Jesús c/ DGI s/recurso de organismo externo*", Causa 77075/2016, del 3/8/17, entre otros.

En virtud de todo lo expuesto, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, **SE RESUELVE:** Hacer lugar al recurso de apelación deducido por el fisco nacional y, en consecuencia, revocar en su totalidad la sentencia apelada, con costas a la parte actora (CPCCN, art. 68).

Regístrese, notifíquese y devuélvanse las actuaciones, a fin de que sean remitidas a la AFIP para que considere la impugnación formulada por la parte actora.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

Fecha de firma: 18/02/2020
Alta en sistema: 27/02/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#29727388#238305109#20200218120250869