1134/2024 AKAPOL SA (TF 48339-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 19 de septiembre de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma actora interpuso un recurso por denegatoria de repetición en los términos del artículo 81 de la ley 11.683 contra las resoluciones nºs 24/2017 y 30/2019 (DV REGN) que rechazaron "la devolución de las sumas de $423.541,72 y $1.035.602,26, respectivamente, que sostuvo haber abonado sin causa en el impuesto sobre los bienes personales -Acciones y Participaciones-" (períodos fiscales 2016, 2017 y 2018).

II. El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió revocar aquellas resoluciones y "hacer lugar a los reclamos de repetición, con costas, más los intereses calculados desde la fecha de su interposición, conforme la doctrina plenaria" establecida en la causa "*Dálmine Siderca S.A.I.C.*".

Para decidir de ese modo, efectuó las siguientes consideraciones:

(i) La controversia se centra "en determinar si [...] la recurrente se encontraba en condiciones de gozar del beneficio de 'Contribuyentes Cumplidores' previsto en el artículo 63 de la ley 27.260".

(ii) Era necesario efectuar una reseña de los artículos 63, 64, 66 y 85 de la ley 27.260 y de la resolución general n° 3939/2016 que reglamentó esa norma.

(iii) "[L]a administración fiscal no discute que la recurrente cumplió con sus obligaciones tributarias correspondientes a los

períodos fiscales 2014 y 2015 y que presentó la declaración jurada de confirmación de datos que exige el artículo 85 de la ley 27.260".

(iv) "[T]ampoco surge de las actuaciones administrativas que la recurrente se encuentre incursa en alguna de las prohibiciones establecidas en el art. 66 del mismo texto legal".

(v) "[D]ebe recordarse que es conteste la jurisprudencia de nuestro Maximo Tribunal en el sentido que '... las normas que consagran exenciones impositivas deben interpretarse en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretacion (Fallos: 322:2624, entre otros)'".

(vi) "[E]l articulo 85 de la ley 27.260 expresamente dispuso que la presentación de la declaración jurada de confirmación de datos originará los beneficios previstos en el Título III, Libro II de aquel texto legal, beneficio este solicitado en autos".

(vii) "Como sostuviera la Sala V de la Alzada, in re, 'Compañía General de Combustibles S.A.', de fecha 12/8/21 '[...] si bien el artículo 64 y subsiguientes de la ley en examen, prevén un plazo para el acogimiento al beneficio y ciertos requisitos sustanciales para su goce, lo cierto es que, mas allá de la mención de ese plazo límite, el legislador no dispuso expresamente que fuera necesaria una declaración jurada u otra presentación distinta a la mencionada en el articulo 85 de la ley citada".

(viii) "De todo lo dicho, queda claro que no se encuentra en discusión que la recurrente cumplió con los requisitos sustanciales para el goce del beneficio pretendido, previsto en los artículos 63 y 85 de la ley 27.260, limitándose la administración a rechazar la petición por el mero incumplimiento de un requisito formal, establecido en una norma reglamentaria".

(ix) "[S]i bien la Administración pretende otorgar a ambos artículos diferente tratamiento, lo cierto es que la reglamentación previó para ambos requisitos idénticos, consistentes en la constitución de domicilio electrónico, declaración de correo electrónico y teléfono particular, correspondiendo a la demandada efectuar las tareas de control en el supuesto de los contribuyentes cumplidores (art. 35, 36 y 38 de la RG 3919/16)".

III. La Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) interpuso recurso de apelación y expresó agravios que fueron replicados.

(i) "[E]l beneficio previsto en el artículo 63 de la ley 27.260 no resulta ser un beneficio que opere de pleno derecho, sino que requiere -entre otras condiciones- del formal acogimiento por parte de quien quisiera ser acreedor del mismo".

(ii) "[E]n el formulario (F.2037) que presentara en cumplimiento al art. 85 de la ley 27.260 [...] obra un recuadro en el que la Administración Tributaria recuerda al contribuyente que: 'si Ud. opta por solicitar los beneficios del art. 63 se deberá direccionar a: Sistema Registral, Menú 'Solicitudes Ley Nº 27.260 Arts. Nº 63 y 85'. Dentro deberá acceder a la opción: 'Solicitud beneficios para contribuyentes cumplidores Art. 63'".

(iii) "[E]l grupo de enlace del Espacio Consultivo entre la Administración Federal de Ingresos Públicos y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires" en el acta de la reunión celebrada el 6 de julio de 2017 en su punto nº 4 concluyó en que el legislador previó que este beneficio no operaría de pleno derecho.

(iv) El voto en disidencia sostuvo que "tanto el recaudo del primer párrafo del art. 63 de la ley [...], como los previstos en los

incs. a) y b) del art. 66 tenían que estar cumplidos" a fin de adquirir el beneficio solicitado "y por ello, requerían de la expresa constatación y verificación de la Administración Tributaria".

(v) "[D]e la presentación de la declaración jurada prevista en el art. 85 de la ley 27.260 en modo alguno la Administración Tributaria podía inferir que Akapol S.A. solicitaba y/o tramitaba también en forma automática [...] el beneficio previsto en el art. 63" de esa ley.

(vi) La parte actora no adjuntó documentación que acredite el cumplimiento "de los recaudos previstos en los arts. 63 de la ley y el art. 35 de su reglamento".

(vii) Es arbitrario el razonamiento que gira en torno a que "el apelante no se encuentra vedado de acceder al beneficio *sub examine* que origina su reclamo de repetición [...] por no surgir de las actuaciones administrativas que se encuentre incurso" en alguna de las prohibiciones previstas en el artículo 66 de la ley 27.260.

(viii) "[L]a sala I de esa CNACAF en la Causa Nº 56.854/2017 'Carral, Fabian Alejandro c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986" sostuvo "que la imposibilidad de concretar la adhesión al régimen previsto en la ley 27.260 no deriva de un acto u omisión de la AFIP sino de una conducta imputable al propio amparista".

(ix) "[E]n los supuestos de repeticiones la tasa de interés que debe utilizarse es aquella que establece la Secretaría de Hacienda".

IV. En ese contexto, la controversia se circunscribe a determinar si para acceder a los beneficios correspondientes a la condición de contribuyente cumplidor la obligación de seleccionar la opción "Ley 27.260 - Beneficio contribuyentes cumplidores" queda cumplida con la presentación de la declaración prevista en el artículo 85 de la ley 27.260.

V. Esta sala, en la causa nº 23.944/2018 "*Gasoducto Gasandes SA c/ EN-AFIPDGI s/Proceso de Conocimiento*", pronunciamiento del 5 de abril de 2022, que es sustancialmente análoga a la presente causa, expuso los siguientes argumentos:

(i) "[N]o es ocioso repasar el juego de las normas al respecto aplicables".

"a) Como bien lo reseña la sentencia en recurso, en el art. 64 se previó un expreso requisito temporal para obtener el beneficio del art. 63, fijando al efecto un claro plazo: '…se extenderá hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive'".

"Por su parte, el art. 85 tiene por objeto la regulación de la declaración jurada de confirmación de datos, cuyos declarantes gozarán de los beneficios allí dispuestos".

"b) La misma línea legal siguió la reglamentación. La RG 3919 /16 (B.O. 29/7/2016) que en su Título II reguló 'Beneficios para contribuyentes cumplidores', estableció en su art. 35 cuestiones formales relativas al acogimiento al beneficio en cuestión".

"Y en el art. 36 del mismo ordenamiento, estipuló: 'La adhesión a los beneficios establecidos por el artículo 63 de la Ley Nº 27.260 se efectuará entre el día 16 de agosto de 2016 y 31 de marzo de 2017, ambas fechas inclusive, a través del sitio ´web´ de este Organismo, mediante el servicio ´Sistema Registral´ opción ´Características especiales´, al cual se accederá utilizando la correspondiente clave fiscal con nivel de seguridad 3 como mínimo, obtenida conforme al procedimiento dispuesto por la Resolución General Nº 3.713, seleccionando en la opción ´Ley 27.260 –Beneficio contribuyentes cumplidores´ aquella situación en la que el sujeto se considere comprendido… c) Ley 27.260, Art.63 – Solicitud de exención en el impuesto a los bienes personales – responsable sustituto'".

"Por otro lado, en el art. 38 se dispuso el trámite para cumplir con el art. 85 de la ley".

(ii) "De la literalidad de la normativa en juego podemos extraer las siguientes conclusiones":

"a.-) A diferencia de lo que postula la empresa las disposiciones de los arts. 63 y 85 de la ley 27.260 prescriben cuestiones vinculadas pero diferentes".

"Mientras que el art. 63 prevé un beneficio para el universo de los catalogados como 'contribuyente buen cumplidor'; el art. 85 regula la declaración jurada de confirmación de datos que no solamente produce los efectos del art. 46 sino que también remite al acceso del mencionado régimen".

"Ninguno de esos beneficios se obtiene de pleno derecho, el contribuyente debe adherirse siguiendo con las formas y requisitos establecidos por la reglamentación en el plazo estipulado. Teniendo bien presente que tanto la ley como su reglamentación reiteran el término del plazo: hasta el 31/3/2017 inclusive".

"b.-) A su vez, la RG 3919 implementó trámites diferentes para cada uno de estos beneficios (sitio web con el instructivo para efectuarlo)".

Finalmente, reiteró que "[l]a presentación sistémica era una de las condiciones para gozar de un inequívoco privilegio del cual solo disfrutan los sujetos incorporados al mismo, cuya gestión se encontraba reglada, sin confusiones, por el art. 36 de la RG 3919/16".

Y que "[e]n ese orden de ideas, corresponde recordar que cuando la ley establece una condición a cargo del beneficiario –como en el caso de autos, el registro en el sistema- teniendo en cuenta que, precisamente, se trata de una situación excepcional, cabe exigir por

parte de éste el estricto cumplimiento que aquella supone, por cuanto la opción elegida resulta una circunstancia deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (Fallos: 327:4360)".

VI. Dichas consideraciones son aplicables a esta causa, de manera que corresponde admitir los agravios de la AFIP-DGI y revocar la sentencia apelada.

VII. Por tanto, es insustancial pronunciarse sobre los restantes agravios expuestos por aquélla.

VIII. El planteo que la firma actora reitera en esta instancia —en la réplica del memorial— tendiente a que se declare la "inconstitucionalidad del artículo 38 -último párrafo- de la RG (AFIP) 3919", no puede ser admitido.

Ello es así, puesto que su planteo fue introducido sin una línea argumentativa que permita advertir cómo se materializa ese exceso reglamentario en el caso concreto (esta sala, causa nº 67.839/2019 “ *Cersosimo, Darío Javier c/EN-APN s/ proceso de conocimiento*”, pronunciamiento del 18 de mayo de 2021, y sus citas).

No puede pasarse por alto que la declaración de inconstitucionalidad de una norma es un acto de suma gravedad institucional, ultima *ratio* del orden jurídico, que debe ejercerse únicamente cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable (Fallos: 338:1504; 327 :5863; entre otros, y esta sala causa nº 67908/2019 “*Vila, Eliana Melisa Analía (TF 48811-i) c/ Dirección General Impositiva s /Recurso Directo de Organismo Externo*”, pronunciamiento del 18 de octubre de 2021).

Por consiguiente, las simples manifestaciones que la firma actora apuntó no son idóneas para que el tribunal examine ese planteo.

IX. Las costas de ambas instancias son impuestas a la firma actora que resultó vencida (artículo 184, quinto párrafo, de la ley 11.683 y artículos 68, primer párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Admitir los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos y confirmar las resoluciones nºs 24/2017 y 30/2019 (DV REGN). **2.** Imponer las costas de ambas instancias a la firma actora.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal de la Nación.

Fecha de firma: 19/09/2024
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38661833#420491836#20240919075026330