CAF 35043/2022/CA1; BAPRO MANDATOS Y NEGOCIOS SA (TF 48037-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de noviembre de 2022.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 185/186 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió lo siguiente: *Declarar abstracto el recurso presentado, respecto de los periodos fiscales 2011 a 2014, con costas al Fisco Nacional y con relación a los anticipos 1 a 3 del período fiscal 2015, con costas a la recurrente*.

Para así decidir, luego de exponer las argumentaciones presentadas por las partes contendientes, detalló que Bapro Mandatos y Negocios SA –en adelante, "Bapro"– interpuso una demanda de repetición por denegatoria tácita, atento la excesiva demora en que habría incurrido el organismo fiscal en resolver el reclamo de repetición, vinculado con el impuesto a la ganancia mínima presunta –"IGMP"–, períodos fiscales 2011 a 2014, y anticipos 1, 2 y 3 del período fiscal 2015. La suma total reclamada fue de $ 1.065.800,83.

Destacó que en su contestación de demanda el fisco nacional solicitó que se declarara abstracta la cuestión, sólo respecto de los períodos fiscales 2011 a 2014, toda vez que se había hecho lugar parcialmente al planteo, accediendo al reintegro de la suma de $ 853.764,07, vinculada con los periodos fiscales 2011 a 2014 del IGMP.

Afirmó que correspondía acceder a la solicitud del organismo fiscal, declarando abstracto el planteo en aquellos términos, con costas a dicha parte.

En el Considerando V de su sentencia, el tribunal de grado mencionó que el ente recaudador rechazó el reintegro de las sumas referidas a los tres primeros anticipos del IGMP-2015, en razón de que Bapro no había presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias, período fiscal 2015 –"DDJJ-IG-2015"–. Ello –continuando con las expresiones del organismo– habría imposibilitado llevar a cabo las tareas de verificación que culminaron con el informe final del 19/7/17. En

este aspecto, puso de resalto que la DDJJ-IG-2015 fue presentada el 8/9/17.

Por ello, consideró que asistía razón a la demandada, al no incluir en su resolución el reintegro de los anticipos del periodo fiscal 2015, ya que, en oportunidad de presentar el reclamo administrativo, la actora aún no había presentado la correspondiente DDJJ-IG-2015.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte demandada –interponiendo su recurso de apelación a fs. 192; concedido a fs. 193– y la parte actora –presentando su recurso a fs. 211/vta, concedido a fs. 215 y expresando sus agravios a fs. 216/221, los que fueron contestados por la contraria a. fs. 227/234–.

Vale destacar que a fs. 214 la representación fiscal manifestó que desistía de su apelación, acompañando al efecto copia del instrumento que da cuenta de la autorización para ello (fs. 212/vta). A fs. 215 el *a quo* tuvo por desistido al fisco nacional de su apelación.

III. Que en su memorial de agravios la actora acusa de arbitrario el pronunciamiento apelado, al aseverar que el organismo no había contado con la DDJJ-IG-2015 al momento de emitir el informe final del 19/7/17.

Reseña los antecedentes del caso, y afirma que el 8/9/17 presentó le mentada declaración jurada, lo que resultó anterior a la fecha en que se dictó la Resolución N° 2/17 (DV MJUR): 19/9/17.

Critica la contestación de la demandada, aseverando que para esa fecha ya había presentado la DDII-IG-2015.

Destaca que la omisión de la presentación de la declaración en cuestión no obstaría a las facultades de verificación y fiscalización a cargo de la AFIP.

Menciona que en el período fiscal 2015 obtuvo resultados negativos.

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

IV. Que previo a ingresar al tratamiento de la materia sometida a examen, es importante recordar que esta Alzada no se

encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. 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- Mº 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, "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN M Interior OPyV DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/18, entre otros).

V. 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 Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I)*

c/DGI”, Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; “*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*”, Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; “*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*”, Causa Nº 83620/2016, del 16/10/18; “*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*”, Causa Nº 72673/2018, del 7/5/19, entre otros).

VI. Que ello sentado, de modo preliminar corresponde delimitar con precisión el asunto sobre el cual esta Alzada está llamada a resolver.

Conforme fuera expuesto, únicamente mantuvo su apelación la parte actora, aunque ciñendo sus agravios a la sección de la sentencia de fs. 185/186 vta. que resolvió declarar abstracto el recurso de apelación, *con relación a los anticipos 1 a 3 del período fiscal 2015, con costas a la recurrente*.

Quiere esto decir que todo cuanto excede a ese asunto en particular, no ha de formar parte del análisis que sigue.

VII. Que tal como surge de las piezas que componen estos actuados, de consuno con las expresiones de las partes, Bapro, en su carácter de fiduciario del Fideicomiso Hotel Iru, ingresó al fisco nacional la suma de $ 1.065.800,63 en concepto de IGMP, imputados a los períodos fiscales 2011 a 2014 y a los anticipos 1, 2 y 3 del período fiscal 2015.

Luego, al considerar que el pago era incausado, el 18/11/14 presentó un reclamo administrativo de repetición de impuestos (cfr. art. 81, ley 11.683), cuya copia obra a fs. 72/88. Frente al silencio de la administración, el 19/4/16 requirió un pronto despacho (fs. 89/91 vta).

Manteniendo la administración la misma actitud, el 14/6/17 Bapro interpuso una demanda ante el Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 92/103 vta), dando inicio a estos actuados.

VIII. Que ahora bien, a partir de la interposición de la demanda de autos, se ha suscitado un devenir de sucesos, cuya atenta lectura permitirá a esta Alzada resolver el planteo elevado a su decisión.

Las circunstancias que corresponde aquí atender son los siguientes:

(i) El 6/7/17 se corrió traslado de la demanda al fisco nacional (formulario F.8, fs. 115).

(ii) El 8/9/17 Bapro presentó la DDJJ-IG-2015 (fs. 149/150).

(iii) El 19/9/17 la administración dictó la Resolución N° 2/17 (DV MJUR) –de la que más abajo se dará cuenta–, que hizo lugar parcialmente al reclamo de repetición presentado por Bapro (fs. 120/126).

(iv) El 6/11/17 el fisco nacional contestó la demanda de autos (fs. 135/140 vta).

(v) Finalmente, el 9/11/21 el Tribunal Fiscal de la Nación dictó sentencia (fs. 185/186 vta).

Frente a este cuadro, como medida primaria, es importante focalizar la atención en los ítems *(ii)* y *(iii)*.

Por un lado, obtenemos que, efectivamente, la presentación de la DDJJ-IG-2015 fue extemporánea; ello fue expresamente reconocido por la actora (v. fs. 219/vta).

Por el otro, accediendo a la lectura de la Resolución N° 2/17 (DV MJUR), extraemos lo siguiente: "*... en uso de las facultades de verificación que le son propias este Organismo dispuso llevar a cabo una serie de tareas de verificación que permitieran establecer la validez de los quebrantos consignados por el Fideicomiso de las declaraciones juradas correspondientes al gravamen y periodos fiscales antes detallados* [refiere a los períodos fiscales 2011 a 2014]*, como así también extender el análisis respecto de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2015, atento haber sido incluidos en la presente acción de repetición los Anticipos Nros. 1 a 3 correspondientes al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, período fiscal 2015*".

Y prosigue: "*Que el 10 de julio de 2017 el personal fiscalizador interviniente elaboró su Informe Final de Inspección,*

concluyendo que respecto de los quebrantos exteriorizados no existían observaciones que formular."

"*Que sin embargo, con relación a la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias, periodo fiscal 2015, la consulta efectuada a los registros de esta Administración Federal permitió constatar su falta de presentación, resultando de ese modo materialmente imposible llevar a cabo la pertinente evaluación respecto de la procedencia del reclamo con relación a los anticipos antes detallados*" (subrayados aquí agregados).

IX. Que, bien leído el acto administrativo reseñado, a la luz de los hechos que informan al caso, permite detectar que el criterio sostenido por el fisco nacional para denegar el reintegro en debate, no es correcto.

Si bien la presentación de la DDJJ-IG-2015 fue extemporánea, no es fidedigna la afirmación del fisco nacional, en el sentido de que el área de fiscalización, al no contar con la información que emanaría de aquélla, no pudo evaluar si procedía el reintegro de los anticipos 1, 2 y 3 del IGMP-2015.

En efecto, la presentación de la DDJJ-IG-2015 se efectuó el **8/9/17**, mientras que la Resolución N° 2/17 (DV MJUR) fue dictada el **19/9/17**. Ello significa que el organismo contó con tiempo para llevar a cabo las investigaciones del caso.

No escapa a estos juzgadores que, tal como lo indicó el Jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Microcentro, el Informe Final de Inspección había sido emitido con anterioridad a la presentación de la declaración jurada de marras –**10/7/17**–; empero, reparan en el hecho de que, una vez que la inspección contó con la información requerida, bien pudo extender el examen y, en todo caso, demorar el dictado del acto administrativo.

Obsérvese que la Resolución N° 2/17 (DV MJUR) destacó que: *la consulta efectuada a los registros de esta Administración Federal permitió constatar su falta de presentación*, lo cual, como se puede apreciar, no fue así.

Incluso, al contestar la demanda, la representación fiscal reiteró que la actora no había presentado la DDJJ-IG-2015 (v. fs. 135/140 vta).

A mayor abundamiento, no se soslaya que, cuando Bapro arrimó a la causa la copia de la DDJJ-IG-2015 (fs. 149/150), el tribunal de grado corrió traslado a la demandada por el termino de cinco días (fs. 156), requiriendo ésta la concesión de prórroga por veinte días en cuatro oportunidades (v. fs. 157, 161, 164 y 166). Ello, a las claras, denota que el organismo contó con suficiente espacio de tiempo para evaluar la procedencia de los reintegros en cuestión, e informar el resultado en autos.

X. Que a partir de lo analizado, se concluye que la no inclusión de los anticipos 1, 2 y 3 del IGMP-2015 en la investigación realizada por el fisco nacional, en orden a los argumentos invocados, no se encuentra justificada.

Dicha situación, al ser recogida por el Tribunal Fiscal de la Nación –que declaró abstracto el recurso de apelación, *con relación a los anticipos 1 a 3 del período fiscal 2015, con costas a la recurrente*–, revela una irregularidad en el pronunciamiento apelado, quitándole validez jurídica.

XI. Que, en este sendero, no ha de perderse de vista que, por encima de la irregularidad detectada, la verdad objetiva a la que en esta *litis* corresponde arribar, no es un designio incumplible.

El conocimiento acerca de la viabilidad del reintegro de los anticipos en cuestión, se impone.

Para ello, corresponde aquí declarar la nulidad parcial de sentencia apelada, únicamente en cuanto declaró “abstracta la cuestión concerniente a los anticipos 1, 2 y 3 del IGMP-2015, con costas” y ordenar al Tribunal Fiscal de la Nación que, por quien corresponda, se adopten las medidas del caso para determinar si la repetición de dichos conceptos resulta procedente.

XII. Que en esta tónica, esta Alzada ha tenido ocasión de declarar la nulidad de las actuaciones seguidas por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, cuando se evidencian supuestos como los enunciados (v. esta Sala, *in re* "*Viña, Leonardo Hugo (TF 17036-I) c/DGI*", Causa N° 10714/03), del 24/2/06; Sala IV, "*La Elena SA (TF 19.273-I) c/ DGI*", Causa N° 13441/07, del 24/7/08; Sala II, "*Depósito Guaymallén SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa N° 13117/18, del 29/5/18, entre otros).

A mayor abundamiento, es dable recordar que "*...el objeto y fin de las nulidades procesales es el resguardo constitucional de la defensa en juicio y debe acreditarse en cada caso el perjuicio ocasionado a su derecho*" (CNACAF, Sala IV, *in re* "*Garnero, Victor Hugo (TF 24.331-I) c/ D.G.I.*", Causa Nº 7707/07, del 30/7/09. Ello, aplicado al procedimiento administrativo, ha llevado a la Corte Suprema de Justicia de la Nación a sostener que "cuando la supuesta restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional *no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior*" (CSJN, conf. Fallos: 205:549; 247:52; 267:393 y 292:15), toda vez que se satisface la exigencia de la defensa en juicio "ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (CSJN, conf. Fallos: 205:549).

En este esquema, tal hermenéutica resulta aplicable al procedimiento contencioso administrativo que se ventila ante el Tribunal Fiscal de la Nación (v. esta Sala, *in re* "*Camuzzi Gas Pampeana SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 39015/17, del 22/11/18 y "*Alfinet SRL c/Dirección General Impositiva s/recurso de organismo externo*", Causa N° 15525/19, del 14/10/20, entre otros).

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** declarar la nulidad parcial de la sentencia de fs. 185/186 vta., únicamente en cuanto resolvió "*Declarar abstracto el recurso presentado... con relación a los anticipos 1 a 3 del período fiscal 2015, con costas a la*

recurrente". En consecuencia, vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se adopte la medida descripta en el **Considerando XI**, último párrafo y, en su oportunidad, se dicte un nuevo pronunciamiento sobre dicho tópico.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 17/11/2022
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SOFIA HERNANDEZ SAINT JEAN, SECRETARIA DE CAMARA

#36679401#349620001#20221117083622205