

Ejecucion Fiscal Impuesto A Las Ganancias Revocacion De Certificado De Exencion Medidas Cautelares

JURISPRUDENCIA

Ejecución fiscal. Impuesto a las ganancias. Revocación de certificado

de exención. Medidas cautelares Se confirma el fallo que hizo lugar a la medida cautelar peticionada por el accionante, ordenando a la Administración Federal de Ingresos Públicos abstenerse de ejecutar y/o intimar y/o perseguir de cobro y/o emitir boleta de deuda alguna respecto de las sumas que se devenguen como consecuencia de la revocación del certificado de exención en el tributo del impuesto a las ganancias. En la Ciudad de Córdoba a diez días del mes de septiembre del año dos mil diecinueve, reunida en Acuerdo la Sala ?B? de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial para dictar sentencia en estos autos caratulados: ?ASOCIACIÓN MUTUAL METROPOLITANA c/ AFIP-DGI s/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO- VARIOS? (Expte. N° FCB 45140/2018/CA1), venidos a conocimiento del Tribunal en virtud de los recursos de apelación, interpuestos por ambas partes en contra de la resolución dictada con fecha 14/11/18 por el Sr. Juez Federal de Bell Ville (fs. 152/156 vta.) que, en su parte pertinente, dispuso: ?1) Hacer lugar a la medida cautelar peticionada por el accionante conforme a los siguientes términos: ordenando a la Administración Federal de Ingresos Públicos que arbitre los medios necesarios a fin de que se abstenga de ejecutar y/o intimar y/o perseguir de cobro y/o emitir boleta de deuda alguna respecto de las sumas que se devenguen como consecuencia del revocamiento del certificado de exención en el tributo del Impuesto a las Ganancias N° 8512016237741, retroactivo al período fiscal año 2010, cuya ejecutoriedad queda suspendida hasta tanto recaiga resolución definitiva respecto de los actos impugnados en la presente causa correspondientes a las resoluciones 83/2017 (DI RCCU) y 104/2017(DV RCCU) dictadas por el organismo recaudador y /o por el plazo máximo de seis (6) meses (conf. Art. 5, Ley 26.854), según lo que primero ocurriere. 2) Fijar como contracautela una póliza de seguro de caución equivalente la suma de pesos treinta y nueve millones trescientos doce mil quinientos cuarenta y ocho con veintiséis centavos (\$39.312.548,26.-) (conf. 199 del CPCCN y art. 3, inc. 3 de ley N° 26.854), con la descripción del riesgo y de la medida cautelar a la que se destina. 3) Librar oficio a la Administración Federal de Ingresos Públicos a los fines del cumplimiento de la medida, previo cumplimiento de la caución fijada, quedando a cargo del apoderado de la parte actora su diligenciamiento. 4) Protocolizar la presente y hacerla saber personalmente o por cédula electrónica. Prosigua la causa según su estado.?. Puestos los autos a resolución de la Sala los señores Jueces emiten sus votos en el siguiente orden: LILIANA NAVARRO - LUIS ROBERTO RUEDA - ABEL GUILLERMO SANCHEZ TORRES La señora Jueza de Cámara, doctora LILIANA NAVARRO, dijo: I.- Llegan los presentes autos a esta instancia en virtud de los recursos de apelación, interpuestos por ambas partes en contra de la resolución dictada con fecha 14/11/18 por el Sr. Juez Federal de Bell Ville (fs. 152/156 vta.) que, en su parte pertinente, dispuso: ?1) Hacer lugar a la medida cautelar peticionada por el accionante conforme a los siguientes términos: ordenando a la Administración Federal de Ingresos Públicos que arbitre los medios necesarios a fin de que se abstenga de ejecutar y/o intimar y/o perseguir de cobro y/o emitir boleta de deuda alguna respecto de las sumas que se devenguen como consecuencia del revocamiento del certificado de exención en el tributo del Impuesto a las Ganancias N° ..., retroactivo al período fiscal año 2010, cuya ejecutoriedad queda suspendida hasta tanto recaiga resolución definitiva respecto de los actos impugnados en la presente causa correspondientes a las resoluciones 83/2017 (DI RCCU) y 104/2017(DV RCCU) dictadas por el organismo recaudador y /o por el plazo máximo de seis (6) meses (conf. Art. 5, Ley 26.854), según lo que primero ocurriere. 2) Fijar como contracautela una póliza de seguro de caución equivalente la suma de pesos treinta y nueve millones trescientos doce mil quinientos cuarenta y ocho con veintiséis centavos (\$39.312.548,26.-) (conf. 199 del CPCCN y art. 3, inc. 3 de ley N° 26.854), con la descripción del riesgo y de la medida cautelar a la que se destina. 3) Librar oficio a la Administración Federal de Ingresos Públicos a los fines del cumplimiento de la medida, previo cumplimiento de la caución fijada, quedando a cargo del apoderado de la parte actora su diligenciamiento. 4) Protocolizar la presente y hacerla saber personalmente o por cédula electrónica. Prosigua la causa según su estado.?. La representación legal de la accionante, en su expresión de agravios obrante a fs. 164/169 vta., cuestiona el proveído por cuanto considera que, si bien el a quo ha realizado una correcta valoración de los requisitos de admisibilidad de la medida cautelar, al reformularla y no admitirla en el sentido y amplitud solicitada, la misma se tornará ilusoria. Esto es así, dado que, según su entender, el Fisco se encontrará facultado para continuar con la Determinación de Oficio que tiene como base el revocamiento ilegal del certificado de exención de ganancias. Por otro lado, se agravia por la contracautela fijada en virtud de resultar excesivamente gravosa e innecesaria ya que, conforme manifiesta, la AFIP ya ha embargado bienes de la mutual y ha inhibido a la misma en otros juicios iniciados por el ente recaudador. Concluye que se estarían duplicando las medidas precautorias en contra de su representada. Por su parte, la representación de AFIP a fs. 182/203 vta. se agravia, en primer lugar, por cuanto

considera que la medida cautelar fue dictada en ausencia de los requisitos necesarios para su admisibilidad. Con respecto a la verosimilitud del derecho, alude a las afirmaciones dogmáticas de la accionante que, sin sustento en prueba alguna, simplemente se dirigieron a cuestionar las medidas tomadas por AFIP en ejercicio de sus facultades legales. Asimismo, se queja de que el a quo haya tomado, como elemento dirimente para la verificación de verosimilitud del derecho, los certificados emitidos por INAES con fecha 25/07/17 y 26/04/18 por los cuales se reconoce a la actora como mutual y se la autoriza para funcionar. Explica que su representada no le ha quitado la calidad de mutual sino que ha revocado el certificado de exención impositiva en virtud de la constatación de las irregularidades que describe. En lo que respecta al peligro en la demora razona que tampoco está dado en el presente por cuanto el peligro que se invoca resulta condicional y no real, actual y concreto. Asimismo, se agravia por la falta de cumplimiento de los requisitos particulares previstos en el art. 13 de la ley 26.865 aplicable al presente. Cita jurisprudencia en apoyo a su tesis, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la medida cautelar ordenada en todas sus partes. A fs. 216/230 vta. contesta agravios la parte accionante y, a fs. 235/240 vta. hace lo suyo la parte demandada. II.- De una breve reseña de la causa se colige que, con fecha 18/05/18, ?Asociación Mutual Metropolitana? inició demanda contencioso administrativa en contra de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI) persiguiendo se revoquen las Resoluciones N° 104/2017 (DV RRCU) y N° 83/17 (DI RRCU) por entender que las mismas son nulas de nulidad absoluta por haber sido dictadas mediando incompetencia y violentando las garantías de debido proceso adjetivo y principio de legalidad. En la primera citada se dispuso dejar sin efecto el Certificado de Exención de Impuesto a las Ganancias N° ... otorgado oportunamente a la Mutual accionante y, en la segunda, confirmar dicha revocatoria. Relata que dicha revocatoria se debió a la comprobación de supuestas irregularidades detectadas en el marco de la verificación realizada por el Fisco a la Mutual por los períodos fiscales 2010 y 2011. Aduce que el procedimiento fue realizado en violación a lo dispuesto por la Resolución 552/2004 del INAES y mediando incompetencia ya que este último ente era el que tenía las facultades para tomar dicha medida. Asimismo, alude al principio de irretroactividad de la ley en virtud del cual no debería ser procedente la determinación y orden de depósito de sumas correspondientes a tributos anteriores generando con esto un grave perjuicio económico a la Mutual dejando desamparados a la totalidad de sus afiliados. En el mismo acto solicita, como medida cautelar, que ordene por un lado mantener el status quo de la situación fáctica y jurídica concerniente al acto impugnado a los fines de evitar que el Fisco persiga el cobro de las supuestas sumas adeudadas. También solicita que se ordene la suspensión de la Inspección iniciada por el Impuesto a las Ganancias del período 2016, en virtud del revocamiento del certificado de exención. Detalla los requisitos de admisibilidad de dicha medida y afirma su existencia en el presente caso. Ofrece como contracautela la fianza personal de su letrado o la garantía real que se estime necesaria. A fs. 126/146 obra el informe del art. 4 de la ley 26.854 emitido por el Fisco en el que se solicita el rechazo de la medida cautelar solicitada por la actora en base a los fundamentos que esboza a los cuales me remito en honor a la brevedad. Con fecha 14/11/18 (fs. 152/156 vta.) el Sr. Juez de Grado hace lugar a la cautelar, en los términos transcriptos supra, lo cual es objeto de los presentes recursos. III.- Que, efectuada la breve reseña de la causa y, entrando en el análisis de los recursos de apelación deducidos por las partes, por una cuestión de lógica procesal se procederá a analizar, en primer término, el recurso interpuesto por el Fisco. Que, el mismo se circunscribe a establecer la procedencia o no de la medida cautelar otorgada por el Sr. Juez Federal de Bell Ville. En primer término, cabe recordar que la procedencia de las medidas cautelares como la solicitada en autos se halla condicionada, en los términos indicados por las directivas previstas en el art. 230 del C.P.C.C.N., a la estricta apreciación de los requisitos de admisión referidos, por un lado, a la apariencia o verosimilitud del derecho invocado por quien las solicita; y por el otro, al peligro en la demora, que exige la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que la actora aguarda de la sentencia a pronunciarse en el proceso principal no pueda, en los hechos, efectivizarse (conf. Cám. Cont. Adm. Fed. Sala III, in re ?Guimajo SRL c/ EN-AFIP-DGI s/ medida cautelar (autónoma)?, sentencia del 16/04/12, entre muchas otras).} En lo atinente al primer presupuesto (fumus bonis iuris) se ha dicho que este debe entenderse como la posibilidad de existencia del derecho invocado y no como una incontrastable realidad, que sólo podrá ser alcanzada al tiempo de dictar la sentencia de mérito (conf. Morello, A.M. y otros ?Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación?, t. II-C, pág. 494, ed. 1986). Pues, la finalidad del proceso cautelar consiste en asegurar la eficacia práctica de la sentencia que debe recaer en un proceso y la fundabilidad de la pretensión que constituye su objeto no depende de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia controvertida, sino de un análisis de mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido (conf. Cám. Cont. Adm. Fed. Sala III, in re ?Clemente Jorge Luis c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva?, sentencia del 05/07/12). Con respecto al segundo de los recaudos enunciados (periculum in mora), se ha aseverado jurisprudencialmente que el mismo constituye la justificación de la existencia de las medidas cautelares, tratando de evitar que el pronunciamiento judicial que reconozca el derecho del peticionario llegue demasiado tarde. Puesto que se tiende a impedir que, durante el lapso que inevitablemente transcurre entre la iniciación del proceso y el pronunciamiento de la decisión final, sobrevenga cualquier circunstancia que imposibilite o dificulte la ejecución forzada o torne inoperantes sus efectos (conf. Cám. Cont. Adm. Fed.

Sala III, in re "Expofresh SA c/ EN-DGA-SIGEA s/ medida cautelar (autónoma)", sentencia del 05/06/12). Por otra parte, es de recordar que el art. 18 de la Ley N° 26.854 de Medidas Cautelares en las Causas en que el Estado Nacional es Parte, establece categóricamente que el C.P.C.N. será de aplicación al trámite de las medidas cautelares contra el Estado Nacional o sus entes descentralizados en cuanto no sean incompatibles con este nuevo régimen legal. Consecuencia de esto es que para analizar la procedencia de la medida cautelar en casos en que, como en el presente, la misma está dirigida a obtener la suspensión de los efectos de un acto particular emanado de un ente descentralizado del Estado Nacional, deberá además tenerse en cuenta lo establecido en el art. 13 inc. 1) de la citada ley, que impone la concurrencia simultánea de los siguientes requisitos: a) Probar sumariamente que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior; b) Verosimilitud del derecho invocado; c) Verosimilitud de la ilegitimidad, que debe acreditarse por indicios graves, serios y precisos; d) Que no se afecta al interés público y e) Que la suspensión judicial de los efectos de la ley o de la norma no produzca efectos jurídicos o materiales irreversibles. IV.- Que, dicho esto, toca ahora analizar la normativa aplicable al caso particular a los fines de dilucidar, en el acotado margen de análisis atinente a una medida cautelar como la dispuesta en autos, si resulta procedente la misma en los términos que se encuentra ordenada por el a quo. Siendo la accionante una Asociación Mutual debidamente constituida y Registrada, le son aplicables las disposiciones contenidas en la Ley 20.321. El art. 29 de dicha ley dispone: "Las asociaciones mutualistas constituidas de acuerdo a las exigencias de la presente ley quedan exentas en el orden nacional, en el de la Municipalidad de la Capital Federal y en el Territorio Nacional de Tierra de Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, de todo impuesto, tasa o contribución de mejoras, en relación a sus bienes y por sus actos. Queda entendido que este beneficio alcanza a todos los inmuebles que tengan las asociaciones, y cuando de éstos se obtengan rentas, condicionado a que las mismas ingresen al fondo social para ser invertidas en la atención de los fines sociales determinados en los respectivos estatutos de cada asociación. Asimismo quedan exentos del Impuesto a los Réditos los intereses originados por los depósitos efectuados en instituciones mutualistas por sus asociados. Quedan también liberadas de derechos aduaneros por importación de aparatos, instrumental, drogas y específicos cuando los mismo sean pedidos por las asociaciones mutualistas y destinados a la prestación de sus servicios sociales. El Gobierno Nacional gestionará de los Gobiernos Provinciales la adhesión de las exenciones determinadas en el presente artículo". Por su parte, el art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, establece que: "Están exentos del gravamen:... g) Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que éstas proporcionen a sus asociados". Como ya es sabido, el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES) es el organismo dependiente del Ministerio de Desarrollo Social, que ejerce las funciones que le competen al Estado en materia de promoción, desarrollo y control de la acción cooperativa y mutual. En lo que atañe a la naturaleza de la exención impositiva de las mutuales, la Resolución N° 552/04 del INAES, en su exposición de motivos, hecha luz al asunto cuando explica que: "...de advertir otro órgano del Estado la existencia de irregularidades en el funcionamiento de una mutual, que afecte la exención impositiva que le viene dada por su propia naturaleza, debe dar traslado a este Instituto para que evalúe si la misma ha sido desvirtuada, y en su caso, aplique las sanciones contempladas en la legislación vigente, las cuales podrían acarrear, como consecuencia, la pérdida de la citada exención, pues ella se vincula de manera indisoluble al retiro de la autorización para funcionar y a la liquidación de la mutual infractora, medidas que se encuentran a cargo de este Organismo por aplicación de lo establecido en los artículos 35 y 36 de la Ley N° 20.321". Dicha Resolución, en su art. 2°, dispone además que: "En el supuesto que entidades mutuales fueran objeto de inspección por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) podrán notificar esa circunstancia a este Organismo. Dentro de los DIEZ (10) días hábiles de notificado, el Instituto dispondrá, a través de las unidades competentes de la Secretaría de Contralor, las acciones de fiscalización pública que considere necesarias a los fines de determinar el funcionamiento institucional y operativo de la entidad, acorde a lo establecido en su objeto social. Dicho procedimiento de fiscalización deberá estar finalizado dentro de los TREINTA (30) días hábiles posteriores al vencimiento del plazo de DIEZ (10) días antes indicado. Debiendo la citada Secretaría dentro de dicho plazo elevar al Directorio del Instituto el resultado del mismo". En su art. 3° reza: "En los supuestos contemplados en el Artículo 2° y dentro de los TREINTA (30) días subsiguientes a la efectivización de las acciones de fiscalización allí mencionadas, el Directorio del Instituto emitirá una resolución en la que exprese el resultado de las medidas adoptadas, el cumplimiento del objeto social por parte de la mutual, y de corresponder la instrucción del respectivo sumario". En los artículos 4 y 5 se establece el procedimiento a seguir en el sumario y, en el art. 6° concluye que: "La Secretaría de Registro Nacional de Cooperativas y Mutuales pondrá en conocimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos las resoluciones que dispongan la cancelación de la matrícula de mutuales". De la reseña efectuada y, conforme lo entiende la jurisprudencia mayoritaria en la materia, podemos deducir que la AFIP DGI carecería de facultades para determinar el grado de cumplimiento de las disposiciones legales y estatutarias que rigen la actividad de las entidades mutualistas, sin la debida intervención del INAES en su carácter de autoridad de aplicación. (Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala IV en autos: "Mutual de

Sociedad Cultural c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo?. Sent. del 15/12/15). Asimismo, cabe afirmar que si bien el organismo fiscal mantiene las facultades de ejercer la política tributaria para la percepción, fiscalización y determinación de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales, es menester recalcar que estaría impedido, en principio, de valorar el cumplimiento o no de los objetivos sociales contenidos en los Estatutos autorizados y aprobados, más aún cuando en este caso la personería de la mutual se encuentra plenamente vigente. Digo esto basándome en los certificados glosados a fs. 29 y 30 que dan cuenta de la autorización para funcionar como Mutual emitida por el INAES a favor de la accionante con fecha 25/09/17 y 26/04/18, respectivamente.

V.- Que, conforme lo tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación: "El carácter de sujeto exento de la mutual está dado por el encuadramiento de la entidad en las previsiones de los artículos 29 de la ley 20321 y 20, inciso g), de la ley del impuesto a las ganancias, no así por la circunstancia de que cuente o deje de contar con la resolución del Ente Recaudador que declare expresamente que reviste esa calidad. Cabe señalar que si bien el artículo 34 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias establece que la exención será otorgada a pedido de los interesados por la AFIP, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el solo hecho de que la entidad califique dentro de las disposiciones de la ley, la habilita para acreditar la condición de sujeto exento. Si bien el certificado de exención es importante para acreditar la condición de sujeto exento ante terceros, el hecho de no contar con él no la descalifica como tal." (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B en autos: "Asociación Mutual de Comerciantes Bartolomé Mitre s/Apelación Impuesto a las Ganancias e I.V.A.". Sent. del 23/08/2016).

De todo lo antedicho se corrobora en el presente la existencia de verosimilitud del derecho que se invoca en los términos dispuestos por el art. 230 del CPCCN y verosimilitud de la ilegitimidad en los términos requeridos por el art. 13 de la ley 26.854, a los fines de la procedencia del dictado de la medida cautelar discutida. Todo ello en virtud del análisis periférico que es posible realizar en torno a una medida precautoria como la presente.

VI.- Que, en lo que respecta al peligro en la demora y la irreparabilidad de los perjuicios que puedan ocasionarse con el rechazo de la suspensión del acto, se encuentra acreditado en autos -mediante informe contable independiente glosado a fs. 35/39- que el perjuicio económico para la mutual y, por consiguiente para todos sus afiliados, es de una onerosidad tal que habilita a considerar que se encuentran cumplimentados los requisitos enunciados.

VII.- Que, con respecto a la no afectación del interés público (art. 13 inc. 1) "d" de la ley 26.854) y dada la naturaleza de la medida cautelar aquí dispuesta, la misma no puede configurar lesión al interés público ya que se encuentra circunscripta a la situación de una mutual en relación al pago del impuesto a las ganancias en función de encontrarse cuestionada la legitimidad del procedimiento y posterior resolución de exclusión de la exención tributaria otorgada oportunamente a la misma. En consecuencia, si bien podría argumentarse que ello conspira con la recaudación de la renta pública, y que por tal motivo las medidas cautelares en contra del Fisco son juzgadas con estrictez, esta circunstancia no quiere decir que por aplicación de la normativa bajo análisis se encuentre vedada la posibilidad de disponer medidas cautelares en contra de la Administración Fiscal.

Finalmente, la medida que se dispone no tiene efectos jurídicos irreversibles (art. 13 inc. 1) "e" de la ley 26.854), ya que tiene por objeto la postergación -sólo hasta que se resuelva la presente acción- de la posible revocación del Certificado de Exención del Impuesto a las Ganancias.

Que, por último, cabe agregar que lo señalado no implica desconocer que el organismo recaudador pueda ejercer respecto de la actora las potestades de fiscalización y verificación que le otorga la ley 11.683 (conf. artículos 33 a 36) y, a su vez, sustanciar el procedimiento de determinación de oficio (Cám. Cont. Adm. Fed., Sala I en autos: "Fundación Patagonia Natural c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo". Sent. del 15/08/2017).

Es decir, que el Fisco Nacional puede investigar la actividad desplegada por la entidad a efectos de determinar la existencia de hechos y actos que demuestren la transgresión de las condiciones legales bajo las cuales goza de la franquicia.

En consecuencia, considero que deben ser rechazados los agravios vertidos por la AFIP en lo que respecta a la improcedencia de la medida cautelar ordenada.

VIII.- Que, en lo tocante a la queja de la accionante con respecto a la falta de otorgamiento de la cautelar respecto a la suspensión de la inspección iniciada mediante Orden de Intervención N° ... por el Impuesto a las Ganancias período 2016, adelanta la suscrita que la misma debe ser rechazada. Ello es así en virtud de que, tal como lo señalara el a quo en su decisorio, dicha Orden de Intervención ha sido dictada en el marco de una causa penal todo lo cual me exime de mayores comentarios.

Por su parte, y en lo atinente al agravio motivado por la entendida excesiva onerosidad de la contracautela impuesta por el Juez de Primera Instancia -póliza de seguro de caución equivalente la suma de pesos treinta y nueve millones trescientos doce mil quinientos cuarenta y ocho con veintiséis centavos (\$39.312.548,26)- la accionante esgrime que esto es así ya que el Fisco ha resguardado los posibles créditos que pudiera tener con la mutual mediante diversos embargos e inhibiciones librados.

Se observa en el presente que lo afirmado por la mutual no ha sido probado en autos y que fue la propia accionante quién, al momento de solicitar la concesión de la medida, ofreció fianza personal de su letrado o garantía real que el juzgador considerara necesaria a los fines del despacho de la misma (fs. 55 de autos).

De todas maneras, sabido es que la Ley N° 26.854, en su artículo 10, respecto de la contracautela prescribe que: "las medidas cautelares dictadas contra el Estado Nacional o sus entidades descentralizadas tendrán eficacia práctica una vez que el solicitante otorgue caución real o

personal por las costas y daños y perjuicios que la medida pudiere ocasionar?. Asimismo, el monto fijado como contracautela se condice con el monto que la propia actora invoca que debería ingresar al Fisco de no ordenarse la suspensión de los actos en cuestión (fs. 54 vta.). Bajo estas condiciones, no encuentro razones suficientes que autoricen a reducir el monto de la contracautela estimada por el Juez de grado, debiendo confirmarse en consecuencia su decisión. IX.- Que, conforme lo expuesto es dable concluir -sin que implique adelanto de opinión respecto al fondo de la cuestión debatida- que corresponde rechazar los recursos de apelación interpuestos por ambas partes y confirmar la resolución de fecha 14/11/18, dictada por el Sr. Juez Federal de Bell Ville, en todo cuanto dispone y ha sido materia de agravios. X.- Que, las costas de la Alzada se imponen en el orden causado atento al resultado al que se arriba (art. 71 del CPCCN) debiendo diferirse las regulaciones de honorarios que pudieran corresponder, para su oportunidad. ASI VOTO.- El señor Juez de Cámara, doctor LUIS ROBERTO RUEDA, dijo: Que por análogas razones a las expresadas por la señora Jueza preopinante, doctora LILIANA NAVARRO, vota en idéntico sentido. El señor Juez de Cámara, doctor ABEL G. SANCHEZ TORRES, dijo: I. Vienen los autos a estudio de esta Vocalía en virtud de los recursos de apelación deducidos por las representaciones jurídicas de las partes actora y demandada, respectivamente, en contra de la resolución emitida por el señor Juez Federal de Bell Ville con fecha 14/11/2018 (fs. 152/156vta.) que hizo lugar a la medida cautelar peticionada por la accionante y ordenó a la AFIP-DGI abstenerse de ejecutar y/o intimar y/o perseguir de cobro y/o emitir boleta de deuda respecto de las sumas que se devenguen como consecuencia del revocamiento del certificado de exención en el Impuesto a las Ganancias, retroactivo al período 2010; todo lo cual y luego del estudio de los votos que me preceden, deseo formular mi disidencia con la solución arribada, no sin antes -y por una razón de economía procesal- remitirme a la reseña de causa ya formulada. II. Analizados los antecedentes que motivan la promoción de la acción contenciosa por la mutual accionante en contra de AFIP-DGI y teniendo en cuenta que en este estadio preliminar del proceso la pretensión se circunscribe solamente a la solicitud de medida cautelar formulada, su análisis debe limitarse a los términos en que ha sido aquella solicitada tanto como a las defensas opuestas por el ente fiscal y la prueba existente, entendiendo -a priori- que debe hacerse lugar a la apelación de la demandada y revocar la precautoria en virtud de no darse los presupuestos legales exigidos para su otorgamiento. Doy razones. III. En primer lugar, cabe conceptualizar a la medida de no innovar como aquella que persigue preservar un estado jurídico determinado o específico. Su finalidad es mantener el statu quo inicial o bien, impedir que durante el juicio se modifique o altere una situación de hecho o derecho existente al tiempo de su promoción a fin de no desvirtuar la eficacia de la sentencia a dictarse, impidiendo de este modo una lesión o modificación del bien o derecho litigioso en cuestión.- Enrique M. Falcón en "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Anotado-Concordado-Comentado", Tomo II, pág. 347, sostiene que es una medida dictada por el órgano judicial intimando a cualquiera de las partes que se abstenga de alterar, mientras dure el pleito, el estado de cosas sobre las que versará la litis existente, anticipando durante el proceso la tutela jurídica de la sentencia (C.Civ., Sala B L.L. 117-816, sum. 11.440). Concurren a la medida, la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora y la contracautela. Pues bien, y atendiendo a la naturaleza del reclamo entablado por la mutual actora, debe precisarse -conforme reiterado criterio de la CSJN- que el régimen de medidas cautelares en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular estrictez, con fundamento en que su admisión o denegatoria excede el interés individual de las partes y atañe también a la comunidad en razón de su aptitud para perturbar la oportuna percepción de la renta pública, o en algunos casos para postergarla considerablemente (CS. "Firestone de la Argentina SAIC s/ recurso de apelación-IVA" 27/4/93, "Video Cable Comunicación S. A. c/ Instituto Nacional de Cinematografía" 9/12/93, La Ley, 1991-B. 295; 1993-D; "Massalin Particulares S.A. c. Dirección General Impositiva" entre muchos otros). La necesidad de esa especial prudencia deriva también de la presunción de validez de los actos de los poderes públicos y de la consideración del interés público en juego (Fallos: 319:1069). Del mismo modo, el Alto Tribunal ha sostenido que, siempre que se pretenda la tutela anticipada proveniente de una medida precautoria debe acreditarse la existencia de verosimilitud en el derecho invocado y el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencian fehacientemente las razones que justifican resoluciones de esa naturaleza (in re: "Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad" del 19/09/06, Fallos: 329:3890). El inc. 1º b) del art. 13 de la ley 26.854 ("verosimilitud del derecho") apunta a la posibilidad de que el derecho exista, a una credibilidad objetiva y seria que descarte una pretensión manifiestamente infundada, temeraria o muy cuestionable. Esa posibilidad no equivale a la certeza en la existencia del derecho, que sólo se logrará al agotarse el trámite con el dictado de la sentencia. Tampoco exige una probanza concluyente, la que sólo puede lograrse en forma plena en la etapa del proceso pertinente, no obstante lo cual, requiere del peticionante acreditar su derecho aún superficialmente. Así, "la verosimilitud del derecho" -requisito fundante de la procedencia de toda precautoria- (especificado por el inc. 1º del art. 230 CPCCN) no se encuentra debidamente acreditada, puesto que la Asociación Mutual Metropolitana pretende la inaplicabilidad de resoluciones administrativas y la inalterabilidad de una situación de orden fáctico, impidiendo a la AFIP ejecutar, perseguir el cobro, emitir boletas de deuda, etc. respecto de sumas que se devengarían como consecuencia de la revocación de la exención impositiva de la cual se encuentra

gozando la mutual y dejada sin efecto como consecuencia del dictado de las resoluciones administrativas Nros. 104/2017 (DV RRCU) y 83/2017 (DI RRCU) sobre el certificado N° ... En este orden, la eficacia de la actividad del Estado Nacional se asienta sobre la regla de la legitimidad y ejecutoriedad de las decisiones administrativas como lo establece el art. 12 de la Ley N° 19.549, por lo cual resultan absolutamente excepcionales las medidas judiciales tendientes a paralizar o enervar aunque sea momentáneamente la labor estatal, más aún -como en este caso- donde la parte actora pretende enervar actos en ciernes del poder público, cuya legitimidad se presume y sin que haya sido acreditada la existencia cuanto menos aparente del derecho en discusión ni la irreparabilidad del perjuicio que la actividad administrativa pudiere ocasionar sobre la situación económica, financiera o sobre el cumplimiento de los específicos fines que la entidad mutualista detenta.- Cabe agregar que la resolución objeto de la presente acción deja sin efecto el certificado de exención dado por el propio organismo, más no determina ni manda a ejecutar deuda tributaria alguna. En este sentido, considero que la precautoria, en tanto ordena abstenerse de perseguir el cobro o ejecutar deuda, afecta facultades de fiscalización y verificación que ostenta el organismo fiscal.- La ponderación del requisito contemplado en el inc. b) del art. 13 de la ley 26.854 conjuntamente con los antecedentes fácticos que rodean a la presente, de las cuales pueden traerse a colación las actuaciones labradas por el propio ente fiscal originadas en las actuaciones ?AFIP-DGI s/ Pedido de Orden de Allanamiento? (Expte. N° 1003-A-2012) tramitadas por ante el mismo Juzgdo Federal de Bell Ville y de las cuales surgen diferentes maniobras y operaciones de la mutual con contribuyentes incluidos en Base Apoc y otras actividades que se encontrarían prohibidas por la Resolución N° 5450/2014, y que no se encontrarían dentro de las propias de las actividades mutualistas que desarrolla la actora. Estas circunstancias quedaron asentadas en el informe final de inspección de AFIP-DGI adjuntado a fs. 94/100vta, el informe de fecha 22/3/2018 (fs. 108/119) y la Resolución emitida por el Director del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES) del 5/9/2018 (fs. 124/125vta.) lo cual impide tener por configurado el requisito de la ?verosimilitud del derecho? previsto en el inc. 1° del art. 230 del código procesal. IV. Menos aún se encuentra acreditado que la resolución objeto del presente juicio ocasione de manera inminente un perjuicio de imposible reparación ulterior en los términos del art. 13 -inc. 1°, a) y e) de la ley 26.854 (?peligro en la demora? del inc 2° del art. 230 CPCCN) entendido como la posibilidad que en caso de no accederse a la tutela cautelar la sentencia posterior a dictarse sería imposible o ineficaz. Con mayor razón aún en autos, en los que -y sólo de manera conjetural e hipotética- se alude a la imposibilidad de cumplir con los servicios habituales de la mutual, pero sin demostrar concretamente la inminencia de un daño o situación de gravedad que afecte o torne imposible las prestación de aquellos, tanto como imperiosa la protección jurisdiccional, quedando la posibilidad que la situación pueda revertirse eficazmente a través de la sentencia que resuelva en definitiva. V. A más de lo expuesto, cabe atender a la naturaleza de la pretensión, y que podría acaecer la posible afectación del interés público comprometido, en caso de impedirse al ente fiscal procurar el cobro de tributos que presumiblemente no se encontrarían alcanzados por la exención dispuesta oportunamente en favor de la mutual actora.- Lo dicho no significa de manera alguna opinión acerca de la cuestión de fondo involucrada, atendiendo a que ?las medidas cautelares tiene un contenido meramente preventivo: no juzgan ni prejuzgan sobre el derecho del peticionante? (Couture, Eduardo J., ?Fundamentos del Derecho Procesal Civil? Ed. Depalma, Bs.As. 1997, pág. 326). VI. Asimismo, entiendo que todo el profundo análisis relativo a la competencia de la AFIP y/o del INAES no corresponde efectuarlo en esta etapa procesal, ya que el examen de la naturaleza declarativa o constitutiva del certificado de exención emitido por la AFIP, en el caso de entidades alcanzadas por la Ley 20321 -lo cual ha generado múltiples pronunciamientos judiciales- constituye el objeto principal de este proceso y debe ser examinado al momento de resolver en definitiva. VII. Como conclusión se puede señalar que aquí la pretensión por vía cautelar resulta improcedente, en tanto y en cuanto no se acreditó debidamente la concurrencia de los recaudos exigidos por la ley 26.854, tales como la manifiesta arbitrariedad o ilegitimidad del acto estatal (inc. c Art. 13), o bien que la no suspensión de sus efectos pudiera traer aparejados perjuicios graves de imposible reparación ulterior (inc. d) Art. 13), dado el rigor con que debe apreciarse la concurrencia de los supuestos que la tornan admisible. VIII. El análisis de los recaudos procesales exigidos para la procedencia de la medida cautelar aquí esbozado, tornan inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por la parte actora, desde que sus agravios quedan subsumidos en los términos de la solución propuesta. IX. En mérito a ello, y formulando mi disidencia con los criterios esgrimidos por mis colegas preopinantes, soy de opinión que debe hacerse lugar al recurso de apelación interpuesto por la representación jurídica de AFI-DGI y en consecuencia revocar la resolución de fecha 14 de noviembre de 2018 dictada por el señor Juez Federal de Bell Ville en cuanto ordenó a la demandada abstenerse de ejecutar y/o intimar y/o perseguir el cobro y/o emitir boleta de deuda alguna respecto de las sumas que se devenguen como consecuencia del revocamiento del certificado de exención en el Impuesto a las Ganancias N° ... retroactivo al período fiscal año 2010. X. Las costas de la Alzada se imponen a la parte actora perdedora (arts. 68, 1ra. parte y 69 del CPCCN) difiriéndose la regulación de honorarios de los letrados intervinientes para su oportunidad. ASI VOTO.- Por el resultado del Acuerdo que antecede; SE RESUELVE: POR MAYORIA: 1) Rechazar los recursos de apelación interpuestos por ambas partes y confirmar la resolución de fecha 14/11/18, dictada por el Sr. Juez Federal

de Bell Ville, en todo cuanto dispone y ha sido materia de agravios. 2) Imponer las costas de la Alzada en el orden causado atento al resultado que se arriba (art. 71 del CPCCN) debiendo diferirse las regulaciones de honorarios que pudieran corresponder, para su oportunidad. 3).- Protocolícese y hágase saber. Cumplido, publíquese y bajen.-

LILIANA NAVARRO LUIS
ROBERTO RUEDA ABEL G. SANCHEZ TORRES MIGUEL H. VILLANUEVA SECRETARIO DE CÁMARA

044565E