

## Impugnacion De Declaracion Jurada

### JURISPRUDENCIA

En Mendoza, a los 28 días del mes de octubre de dos mil diecinueve, reunidos en acuerdo los Sres. Jueces de la Sala ?A? de la Excelentísima Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, Dres. Manuel Alberto Pizarro, Juan Ignacio Pérez Curci y Alfredo Rafael Porras, procedieron a resolver en definitiva estos autos N° FMZ 2925/2016/CA1, caratulados ?CIBUS SOURCES S.A. c/ AFIP s/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-VARIOS?, venidos a esta Sala ?A? del Juzgado Federal de San Juan N° 2 en virtud del recurso de apelación deducido a fs. 114 por el Dr. Lisandro Zapata Lloveras en representación de la actora Cibus Sources S.A. y por su propio derecho contra la sentencia de fs. 106/113, la que se tiene aquí por reproducida. El Tribunal se planteó la siguiente cuestión a resolver: ¿Se ajusta a derecho la resolución apelada? De conformidad con lo establecido por los arts. 268 y 271 C.P.C. y Comercial de la Nación y arts. 4 y 15 del Reglamento de esta Cámara, se procedió a establecer por sorteo el siguiente orden de estudio y votación: Vocalías n° 3, 2 y 1. Sobre la cuestión propuesta, el Sr. Juez de Cámara Dr. Manuel Alberto Pizarro dijo: 1.- Que la presente causa se inició con una acción contencioso administrativa interpuesta por Cibus Sources S.A. contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP) a fin de que se declare la nulidad de la Resolución N° 8/2010, confirmatoria de la Resolución N° 12/2009, por la que se le denegó el certificado de exclusión del régimen de retención de impuesto a las ganancias para el período 2008. El Sr. Juez Federal de primera instancia rechazó la demanda en su sentencia de fs. 106/113. Allí consideró que la AFIP había denegado la solicitud del certificado en base a dos argumentos: A) Inconsistencias en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por el período 2007 y 2008, no correspondiendo el ajuste impositivo practicado en la declaración jurada 2007 del impuesto a las ganancias por la suma de \$517.873,39 ni en la declaración jurada del impuesto a las ganancias 2008 por la suma de \$495.691,61. B) Existencia de deuda administrativa. Explicó el Sr. Magistrado que, aunque se le diera la razón a la actora respecto de su impugnación del segundo argumento vinculado a la existencia de deuda, no desvirtuó el primero de ellos referido a las inconsistencias. En efecto -continuó el Magistrado-, la empresa demandante no revirtió la presunción de legitimidad del acto administrativo en este aspecto, al no refutar los argumentos del Fisco, quien había sostenido que la contribuyente había computado los beneficios de promoción industrial como desgravación cuando, conforme la Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE, correspondía hacerlo como reducción del impuesto determinado. A ello, el ente recaudatorio había agregado que, al denegar el certificado por inconsistencias en las declaraciones juradas, no determinó de oficio la materia imponible sino solo detectó inconsistencias que hacen improcedente el beneficio de exclusión del régimen de retención. La actora se alzó contra esta sentencia a fs. 114. 2.- Que la actora fundó su recurso a fs. 116/118 respecto de la apelación de los honorarios y a fs. 130/135 respecto del fondo del litigio. En el primer escrito de fundamentación, sostuvo que el proceso es sin monto porque se demandó que se revoque un acto administrativo de la AFIP y se le ordene emitir un certificado definitivo de no retención del impuesto a las ganancias. De ello, dedujo que no es aplicable el artículo 7 de la ley arancelaria N° 21839 sino su artículo 6. Por otra parte, argumentó que el Sr. Juez de grado incumplió el artículo 13 de la Ley 24432 porque no fundó en los hechos y el derecho el monto de los honorarios. 3.- Que, de esa fundamentación, se corrió traslado a la contraria, quien respondió que de la sola lectura de la demanda y de las resoluciones impugnadas surge el contenido económico del proceso. Además, consideró que el monto se encuentra justificado por el resultado del pleito, la complejidad del asunto y su trascendencia económica. 4.- Que, a fs. 130/135, la empresa actora fundó su apelación respecto del fondo del litigio. En primer término, criticó que la sentencia considerara que no se debía otorgar el certificado definitivo de no retención de ganancias por haber inconsistencias en las declaraciones juradas de los períodos 2007 y 2008. Al respecto, sostuvo que en nuestro sistema legal la determinación de gravámenes se efectúa mediante declaraciones juradas de los contribuyentes y, si la Administración las entiende cuestionables, debe iniciar un procedimiento de determinación de oficio. En este caso -continuó la recurrente-, la AFIP no ha iniciado hasta la fecha la determinación de oficio del impuesto por los períodos 2007 y 2008. Esto, a su juicio, determina la nulidad del acto administrativo de AFIP que denegó el certificado definitivo por haber sido dictado mediante vías de hecho y con vicio en su causa por ser inexistentes las inconsistencias en que se funda (art. 7, inc. b de ley 19549). Como segundo agravio, sostuvo que no se siguieron los procedimientos esenciales y sustanciales previos a la emisión del acto (art. 7 inc. d de la ley 19549) porque no se realizó el procedimiento de determinación de oficio para impugnar las declaraciones juradas. En la misma dirección, agregó que el expediente donde tramita un certificado de no retención no es el ámbito ni el lugar que reserva la ley para discutir si corresponde o no una deducción o ajuste en una declaración jurada. En tercer término, se refirió al argumento según el cual los balances contables no respetaban la Resolución Técnica N° 9 de la Federación Argentina de Colegios Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Explicó que el balance contable es

tomado como punto de partida para elaborar el balance impositivo, que es el que se utiliza para liquidar el impuesto a las ganancias. Así, afirmó que la AFIP tiene atribuciones para entender en el balance impositivo pero no para normar u ordenar sobre cuestiones reservadas a los colegios profesionales. En este caso, se adujo que el balance presentado no respeta la normativa de la FACPCE sin explicar en qué incide impositivamente. A continuación, expresó el cuarto agravio en el cual impugnó el fundamento de la sentencia y la resolución administrativa en crisis consistente en la existencia de deudas administrativas. Esgrimió argumentos que tengo presentes sin transcribir. Finalmente, hizo reserva del caso federal. 5.- Que la AFIP contestó el traslado de esa expresión de agravios a fs. 137/145 vta. con argumentos a los que me remito en honor a la brevedad. 6.- Que en forma previa al dictado de este pronunciamiento, resulta pertinente poner de resalto que, en relación a la fecha de pase de autos al acuerdo que fuera dispuesto por esta Sala con los miembros de su anterior integración, el presente decisorio se emite dentro de los plazos previstos por esta Cámara Federal en su nueva integración y de acuerdo al Plan de Trabajo que fuera aprobado por Resolución N° 2230/2018 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. 7.- Que, a mi juicio, corresponde hacer lugar a la apelación y revocar la sentencia de primera instancia. El fundamento en que el Sr. Juez de grado basó su sentencia fue que la empresa no desvirtuó las inconsistencias en las declaraciones juradas 2007 y 2008 que le imputa AFIP. La apelante reitera ante esta Alzada que la resolución administrativa impugnada adolece de vicio en su causa por ser inexistentes las referidas inconsistencias. Al respecto, argumenta que la AFIP nunca inició el procedimiento de determinación de oficio para corregir las supuestas deficiencias de las declaraciones juradas. Analizando el expediente administrativo, observo que, mediante Resolución N° 12/2009, se le denegó el certificado definitivo de no retención del impuesto a las ganancias debido, entre otras cosas, a las susodichas inconsistencias en las declaraciones juradas de los años 2007 y 2008. Cibus Sources SA dedujo recurso jerárquico contra aquella resolución y allí adujo que las inconsistencias eran sólo formales porque las correcciones que propone la AFIP no modifican el resultado impositivo sino solamente el modo de exponer las partidas. Por esa razón, junto con el mentado recurso, acompañó constancia de presentación de las declaraciones juradas rectificativas en las cuales incorporó las observaciones del Fisco pero mantuvo en ellas el mismo monto a pagar que resultaba de las declaraciones juradas originales (ver las declaraciones juradas originales a fs. 497/498 y las rectificativas a fs. 835/838, ambas del expediente administrativo N° 11282-70-2009 que se tiene a la vista). Según tales declaraciones juradas, resulta un saldo a favor de la empresa y por eso no debía ingresar ningún importe en concepto de impuesto a las ganancias. Al resolver el recurso jerárquico mediante Resolución N° 8/2010, la AFIP no valoró las declaraciones juradas rectificativas porque, a su juicio, la procedencia del certificado de no retención debía juzgarse en base a las declaraciones juradas originales, porque eran las vigentes al momento de la solicitud (v. fs. 938/939 del expediente administrativo referido). Asimismo, y tal como alega la actora, la AFIP no ha impugnado las declaraciones juradas rectificativas mediante el procedimiento de determinación de oficio. Este hecho -la no impugnación de las declaraciones rectificativas- revela que, tal como argumentó la actora en su momento, las inconsistencias eran meramente formales, en el sentido de que no aparejaban un monto a pagar diferente al que surgía de las declaraciones originales. En efecto, si aparejaran un monto a pagar diferente, la AFIP debería haber iniciado el procedimiento de determinación de oficio contra las DDJJ rectificativas para corregirlas. Entonces, si las inconsistencias acusadas no implicaban un resultado impositivo diverso al que Cibus Sources SA había calculado en sus declaraciones juradas originales, y si según estas declaraciones juradas las retenciones habían sido innecesarias, concluyo que aquellas inconsistencias nunca pudieron ser motivo valedero para denegar del certificado. Ello, sin perjuicio de que pudieran tener otros efectos fiscales que no son objeto de este juicio.

En síntesis, por lo expuesto, a mi juicio asiste razón a la actora apelante cuando señala que el Sr. Juez Federal no ponderó adecuadamente que sus declaraciones juradas no han sido cuestionadas ni impugnadas por la AFIP. 8.- Que es conveniente resaltar que el fundamento expuesto no implica declarar que es necesario realizar un procedimiento de determinación de oficio como trámite previo para rechazar un certificado de no retención del impuesto a las ganancias por inconsistencias en las estimaciones en las que el contribuyente funda su pedido. Ello así, pues el certificado de no retención de anticipos de impuesto a las ganancias se solicita para un período fiscal determinado durante el cual está destinado a surtir efectos. Por lo tanto, lo normal y esperable es que sea resuelto durante ese período fiscal, es decir, antes de que él venza. Si es resuelto en tiempo, no puede exigirse a la AFIP que, al detectar inconsistencias en la estimación que hace el contribuyente, inicie un procedimiento de determinación de oficio, pues en tal caso aún no ha vencido el plazo para presentar la declaración jurada y por ende no puede determinarse de oficio. Ahora bien, si la solicitud del certificado es resuelta tardíamente, cuando ya se encuentra vencido el período fiscal correspondiente y presentada la declaración jurada respectiva -como ocurrió en este caso-, es pertinente valorar esa declaración jurada, sobre todo si no ha sido impugnada por la AFIP mediante el procedimiento de determinación de oficio. En síntesis, por esta razón es que en este voto he valorado la falta de impugnación de las declaraciones juradas rectificativas de Cibus Sources SA mediante el procedimiento de determinación de oficio como un elemento demostrativo de que las inconsistencias acusadas por la AFIP eran sólo formales; sin que ello signifique que el procedimiento de determinación de oficio sea un paso previo indispensable para denegar el certificado de no

retención cuando se detectan inconsistencias sustanciales en las estimaciones que hace el contribuyente al solicitarlo. 9.- Que la AFIP, en las resoluciones administrativas y en su contestación de demanda, invocó otro argumento para sostener el rechazo del certificado de no retención del impuesto a las ganancias, consistente en la existencia de deuda exigible impaga de intereses moratorios. El Sr. Juez Federal de grado no utilizó ese fundamento para sostener su sentencia desestimatoria sino el referido a la existencia de inconsistencias. Ahora bien, como éste último fue desestimado en los considerandos anteriores, corresponde ahora analizar el referido a la deuda impaga. Sobre ese punto, cuando la actora dedujo el recurso jerárquico contra la Resolución N° 12/2009, adujo que desconocía la mentada deuda porque no le había sido intimada. Asimismo, junto con el recurso jerárquico, acompañó constancias de cancelación de la deuda y agregó que denegar el certificado por una deuda de poco más de \$2.000 era desproporcionado. La AFIP ha respondido a este agravio diciendo que la empresa no podía ignorar la deuda debido a que se originó en el pago retrasado. Además, restó virtualidad a la cancelación ulterior de la deuda porque, según la AFIP, debe considerarse la situación fiscal del actor al momento de la solicitud del certificado, y en ese momento la deuda estaba impaga. En relación a ello, considero que asiste razón a la empresa en que resulta desproporcionada la denegatoria fundada en este solo motivo. Ello así, atento al reducido importe de la deuda; a lo alegado por la empresa en cuanto a que la desconocía porque no le había sido intimada; y a que la canceló inmediatamente, antes de la resolución del recurso jerárquico. 10.- Que ahora corresponde abordar el planteo de la AFIP esgrimido al contestar la demanda, no tratado por el Magistrado de grado, consistente en que la causa es abstracta porque la empresa ya utilizó los créditos fiscales emergentes de las retenciones que pretendía evitar con el certificado de no retención. Al respecto, considero que no asiste razón al organismo recaudador y que, en cambio, subsiste el interés en pronunciarnos sobre la legitimidad del acto administrativo impugnado. Ello así, toda vez que en éste no solamente se denegó el certificado definitivo de no retención sino también se intimó a ingresar los intereses resarcitorios originados en las retenciones que debieron practicársele y no se le practicaron en virtud de la vigencia del certificado provisorio. Así las cosas, subsiste la utilidad de pronunciarnos sobre la legitimidad del acto administrativo a fin de determinar si debe pagar o no esos intereses. 11.- Que, atento el tenor de mi voto, corresponde adecuar las costas y los honorarios de primera instancia (cfr. art. 279 del CPCCN). En virtud de la referida adecuación, las costas de la instancia de grado se impondrán a la demandada vencida y los montos regulados a los letrados de cada parte se invertirán. Es decir, propongo establecer los honorarios de primera instancia del letrado del actor, Dr. Lisandro Zapata, en el doble carácter, en la suma de cincuenta mil pesos (\$50.000) y los de los doctores María Celina Torcivia, Daniel Eduardo Cardús y Nicolás Fagale, en conjunto y en el doble carácter, en la suma de veinte mil pesos (\$20.000). Dada la referida adecuación de los honorarios, deviene abstracto pronunciarme sobre la apelación de la actora de los honorarios de los letrados de la demandada. En mérito de todo lo desarrollado, me pronuncio por la negativa a la única cuestión propuesta. Ese es mi voto. Sobre la única cuestión propuesta, los señores Jueces de Cámara doctores Juan Ignacio Pérez Curci y Alfredo Rafael Porras dijeron: Que adhieren por sus fundamentos al voto que antecede.- En mérito del resultado que instruye el acuerdo precedente, por unanimidad SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar al recurso de apelación deducido por el actor a fs. 114 en cuanto al fondo del juicio y declararlo abstracto en cuanto a los honorarios y, en consecuencia, revocar la sentencia de fs. 106/113, hacer lugar a la demanda, anular la Resolución N° 8/2010 de la AFIP y ordenarle que emita un nuevo acto administrativo conforme a esta sentencia en el plazo de diez días hábiles administrativos. 2°) Costas de ambas instancias a la demandada perdedora (cfr. art. 68 y 279 del CPCCN). 3°) Adecuar los honorarios de primera instancia, los que se establecen en la suma de cincuenta mil pesos (\$50.000) para el Dr. Lisandro Zapata, en el doble carácter, y en la suma de veinte mil pesos (\$20.000) para los doctores María Celina Torcivia, Daniel Eduardo Cardús y Nicolás Fagale, en conjunto y en el doble carácter. 4°) Regular los honorarios de esta instancia en un ...por ciento (...) de lo regulado en primera instancia (cfr. art. 14 de la ley 21.839). Notifíquese, protocolícese y publíquese. Firmado: Dres. Manuel Alberto Pizarro, Juan Ignacio Pérez Curci y Alfredo Rafael Porras.

076862E