

Procedimiento. recurso de amparo. Procedencia. Demora excesiva por la devolución de saldos a favor.

PARTE/S:	Establecimiento Agropecuaria El Aguará S.A. (TF 112822124-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo
TRIBUNAL:	Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA:	IV
FECHA:	13/04/2023
JURISDICCIÓN	Nacional

Buenos Aires, abril de 2023.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, el 13/10/22 E. A. E. A. S.A. interpuso amparo por mora ante el Tribunal Fiscal de la Nación, a fin de que la AFIP-DGI resuelva “el trámite pendiente correspondiente a la verificación y devolución del saldo de libre disponibilidad acumulado en el Impuesto a las Ganancias que surge de las declaraciones juradas de los períodos fiscales 2019, 2020 y 2021” que había solicitado mediante formulario F.746 presentado el día 7/02/22 en los términos de la resolución general (AFIP) 2224/79 y concordantes (“RG 2224”) por un importe total de \$3.780.194,08 (conf. página 17 y sgtes. de las actuaciones administrativas remitidas por DEOX incorporado el 13/03/23).

2º) Que mediante pronunciamiento del 7/11/22, el Tribunal Fiscal rechazó el recurso interpuesto, con costas.

Para así resolver, consideró que, si bien el amparista había manifestado que la resolución de su reclamo carecía de complejidad, “para que el Fisco Nacional devuelva o no las retenciones que se encuentra bajo trato es necesario efectuar un análisis pormenorizado de todos los aspectos que componen la determinación del gravamen, entre otros, compras, ventas, créditos, deudas y no solo las retenciones y percepciones declaradas”.

Añadió que del informe presentado en el IF-2022-117569030- APN-DTD#JGM se desprendían las tareas realizadas por el organismo fiscal, a saber: (i) el 7/03/22 la Agencia Nº 8 analizó la solicitud, elaboró el primer informe y el 9/03/22 envió las actuaciones a la División Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Centro;

(ii) dicha área detectó algunas inconsistencias en las retenciones informadas en las declaraciones juradas entre las que se destaca el surgimiento de comprobantes con proveedores apócrifos, razón por la cual emitió un requerimiento a la División de Investigación para analizar la mencionada situación que fue contestado el 29/08/22; y (iii) la División Gestiones y Devoluciones le requirió a la Agencia Nº8 el estado de deuda administrativa y judicial impositiva, como así también la utilización de los saldos a favor de las declaraciones juradas y obtuvo la respuesta el 31/10/22.

Puso de resalto que el pedido de devolución realizado por el amparista corresponde a los ejercicios 2019, 2020 y 2021, por lo que el tiempo de análisis que se requiere para

contestarle es mucho mayor que si se hubiese efectuado el reclamo oportunamente por cada período.

Mencionó que el compromiso asumido por el Jefe (Int.) Sección Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Centro para arbitrar “de inmediato las medidas que permitan priorizar la verificación de marras con el objeto de concluir la misma y poder así resolver el reclamo en cuestión”, guarda absoluta importancia en el devenir del trámite incoado por el actor en sede administrativa.

En el escenario descripto, coligió que resultaba evidente que la celeridad pretendida por el accionante había encontrado receptividad en el área involucrada en la resolución del caso, por lo que no era necesaria la emisión de una orden de resolver con la consiguiente fijación de un plazo perentorio, atento que no se vislumbraba la existencia de un trámite detenido ni demorado indebidamente. Así pues, habiéndose verificado que el Fisco Nacional estaba “comprometido en lo inmediato a llevar a cabo todas las tareas pertinentes a los fines de evaluar si procede o no la devolución de las retenciones”, el a quo no hizo lugar al recurso de amparo.

3º) Que, contra dicha resolución, el 22/11/22 el actor apeló y expresó agravios, que fueron replicados el 16/02/23.

Sostiene que, a pesar de haber transcurrido casi un año desde que efectuó la solicitud de devolución del saldo a favor el 7/02/22, el organismo fiscal no ha iniciado verificación o requerimiento alguno a efectos de validar la legitimidad de la transferencia reclamada.

Puntualiza que la falta de aprobación de la devolución del saldo en los plazos debidos le ocasiona un grave perjuicio económico y financiero en el normal desarrollo de su actividad productora. En ese mismo orden de ideas, precisa que se ve desprovisto de incorporar los fondos que le son adeudados en el giro de su negocio; circunstancia que implica pérdida de capital de trabajo y capacidad financiera para adquirir insumos, realizar gastos y pagar servicios cuyos valores se ven incrementados por efecto de la inflación.

Indica que los saldos cuya devolución solicita son de fácil comprobación, en tanto se originan principalmente en retenciones -ingresos directos- registradas, informadas y declaradas por los propios agentes en los sistemas de la Administración de modo que el reclamo carece de complejidad, situación que debe ser considerada en oportunidad de evaluar la demora incurrida por la AFIP en su resolución.

Advierte que presentó solicitud de “pronto despacho” ante el organismo recaudador. En consecuencia, asevera que se encuentran cumplidos la totalidad de los requisitos sustanciales y formales para que el amparo por mora interpuesto sea acogido en forma favorable y se intime al Fisco Nacional a que en el plazo que se considere razonable, resuelva la solicitud de devolución oportunamente interpuesta, convalide el crédito y autorice la devolución, con expresa imposición de costas.

Considera acreditado el arbitrario actuar de la repartición fiscal en contra de los derechos, principios y garantías amparados en la Carta Magna. Cita jurisprudencia que entiende aplicable.

4º) Que, el artículo 182 de la ley 11.683 prescribe que la persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la AFIP podrá ocurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación mediante recurso de amparo, siempre que haya interpuesto pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y que haya transcurrido un plazo de 15 días sin que se hubiese resuelto el trámite.

Asimismo, el art. 183 del referido plexo normativo dispone que el Tribunal Fiscal, si lo juzgare procedente, en atención a la naturaleza del caso, requerirá del funcionario a cargo de la AFIP que dentro de un breve plazo informe sobre la causa de la demora

imputada y la forma de hacerla cesar. Luego, podrá resolver lo que corresponda para garantizar el ejercicio del derecho afectado, ordenando en su caso la realización del trámite administrativo o liberando de él al particular mediante el requerimiento de la garantía que estime suficiente.

Por su parte, cabe recordar que el amparo previsto en los arts. 182 y sig. de la ley 11.683 es un remedio excepcional que tiene como finalidad proteger a los contribuyentes contra las posibles arbitrariedades de la DGI que por una excesiva demora afecten el normal ejercicio de sus derechos. Su fundamento radica en dar al administrado un remedio procesal eficaz, caracterizado por la celeridad de su trámite, que le asegure o restablezca el goce de derechos cuando se consideren lesionados por el organismo recaudador. Su objeto es impedir que se produzca la lesión de un derecho a través de una demora excesiva.

Al respecto es dable señalar que la locución “demora excesiva” reviste la condición de concepto jurídico indeterminado correspondiendo, en principio, a la Administración articular (por norma o acto) la delimitación de los extremos que la conforman.

Claro está que la discrecionalidad en la apreciación de ambos términos conjugados en orden a revisar el aspecto temporal de la actividad administrativa, resulta acotada en aquellos supuestos en que el plazo para el cumplimiento del trámite se encuentra estipulado en la reglamentación aplicable (Sala III “Gaveteco SAICF c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 6/02/18 y “Fundemap SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 20/3/18; esta Sala in re “Adblick Granos (TF 55720233-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 31/08/21).

En lo que aquí interesa, la RG 2224, de aplicación al caso, regula el trámite para solicitar devoluciones de pagos o ingresos en exceso cuando los saldos acreedores emerjan de “determinaciones de oficio, de declaraciones juradas primitivas o rectificativas, siempre que estas últimas disminuyan el saldo acreedor establecido en las primeras o que dichos saldos hayan sido considerados de libre disponibilidad o que se asimilen a tales” (conf. art. 1º).

Seguidamente, el art. 2º de la RG 2224 establece que “Cuando se disponga la devolución de saldos emergentes de declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y/o responsables, ya se trate de originales o rectificativas, tal acto no implicará el ejercicio de las facultades de determinación de oficio acordadas por los artículos 16 a 19 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, quedando por lo tanto la determinación del impuesto sujeta a la verificación administrativa en los términos del artículo 13 de la misma”.

La mencionada solicitud se efectúa mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio web institucional de la AFIP conforme al procedimiento previsto en la resolución general (AFIP) 1345, sus modificatorias y complementarias.

En caso de que la transmisión sea aceptada, el sistema emitirá el formulario 1016, como constancia de la presentación realizada. Por el contrario, de comprobarse errores, inconsistencias, utilización de un programa distinto del previsto o archivos defectuosos, “la presentación será rechazada automáticamente por el sistema, generándose una constancia de tal situación” (art. 5º).

A su turno, el art. 7º de la referida norma establece que la devolución sólo será admitida cuando el peticionario no adeude obligaciones fiscales líquidas y exigibles al momento de interponer la solicitud, que sean susceptibles de compensarse con el crédito que posea, o cuando luego de realizadas las compensaciones quedare un saldo a su favor. Asimismo, establece que “por los saldos que se solicite devolución y durante cuarenta y cinco (45) días corridos, contados desde la fecha de la presentación no podrá modificarse lo peticionado. El requerimiento que realice este Organismo tendiente a obtener el saneamiento de omisiones, interrumpirá el término

corrido del plazo antes señalado, hasta el momento en que se verifique el cumplimiento de los requisitos inobservados”.

Por último, el art. 12 dispone que “los pedidos de devoluciones de saldos a favor, originados en el recupero del impuesto al valor agregado por operaciones de exportación, se tramitarán conforme a lo establecido por la Resolución General N° 2000 y su modificación”.

5º) Que, según surge de las constancias de autos, el 17/02/22 el actor presentó la solicitud de devolución del saldo a favor de \$3.780.194,08 que surge de sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos 2019, 2020 y 2021 (conf. acuse de recibo obrante en la página 179 de las actuaciones administrativas remitidas por DEOX incorporado el 13/03/23).

El 7/03/22 la Agencia N° 8 puso de resalto que la presentación 202200184192 no merecía objeciones en lo que respecta a que: (i) la devolución revestía las características del art. 1º de la RG 2224; (ii) la solicitud no respondía a pedido de devolución de saldos a favor originados en el recupero del Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación; (iii) cumplía con los requisitos del art. 7º de la RG 2224; (iv) no existían requerimientos que interrumpieran el plazo previsto en dicho artículo; (v) el contribuyente había presentado los elementos previstos en el art. 5º de la RG 2224; (vi) los aspectos formales habían sido verificados el 7/02/22; y (vii) no existían cancelaciones de obligaciones de oficio por parte de esa dependencia. Posteriormente, remitió la solicitud a la División Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Centro a fin de que verifique la procedencia del saldo que se pretendía convalidar (conf. página 153 y gtes. de las actuaciones administrativas remitidas por DEOX incorporado el 13/03/23).

El 16/08/22 el actor solicitó pronto despacho (conf. página 53 de las actuaciones administrativas).

El 29/08/22 la División Investigaciones consultó el padrón de AFIP y los datos del “cruce Citi Compras - eapoc” y “cruce facturación electrónica - eapoc” conforme lo solicitado por la División Gestiones y Devoluciones y remitió su informe el 29/08/22 con los resultados de los referidos cruces (conf. página 153 y sgtes. de las actuaciones administrativas remitidas por DEOX incorporado el 13/03/23).

El 13/10/22 el actor interpuso recurso de amparo por mora ante el Tribunal Fiscal y el 26/10/22 se requirió a la AFIP la emisión del informe previsto en el art.183 de la ley de rito (conf. páginas 13 y 66, respectivamente, de las actuaciones administrativas remitidas por DEOX incorporado el 13/03/23).

El 28/10/22 la División Gestiones y Devoluciones solicitó a la Agencia n° 8 que informara: (i) el estado de deuda impositiva y previsional líquida y exigible del actor; (ii) si se verificaban embargos sobre el responsable; y (iii) si el saldo de libre disponibilidad exteriorizado en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos 2019, 2020 y 2021 había sido utilizado total o parcialmente.

El 31/10/22 la Agencia n° 8 indicó que el contribuyente no registraba deuda líquida y exigible. Además, remitió un detalle de las compensaciones realizadas y un informe confeccionado por la Sección Cobranza Judicial (conf. página 153 y sgtes. de las actuaciones administrativas remitidas por DEOX incorporado el 13/03/23).

El 2/11/22 la AFIP acompañó el informe circunstanciado solicitado por el a quo y adjuntó la comunicación de la División Gestiones y Devoluciones emitida el 1º/11/22 según la cual: (i) la solicitud del actor se encontraba “bajo proceso de verificación” iniciado de conformidad con lo dispuesto en la instrucción general conjunta 1153/08 y 807/08; (ii) el 7/03/22 la Agencia n° 8 había elaborado el primer informe correspondiente para luego remitir las actuaciones a la División Gestiones y Devoluciones que entraron a esa sección el 9/03/22; (iii) a partir del análisis de la información de las bases de datos del organismo, se habían detectado algunas

inconsistencias en las retenciones informadas en las declaraciones juradas del actor “por lo cual se emitirá requerimiento para analizar la mencionada situación”; (iv) se había generado la orden de intervención 2003890 relativa al Impuesto a las Ganancias del 2018 y estaban pendientes “algunos puntos para verificar” de aquella; (v) el informe de la División Investigación del 29/08/22 (relativo a las operaciones con proveedores apócrifos) se había puesto en conocimiento del área que lleva adelante la fiscalización en curso; (vi) se arbitrarían “de inmediato las medidas que permitirán priorizar la verificación de marras con el objetivo de concluir la misma y poder así resolver el reclamo en cuestión”; y (vii) se continuaban controlando los créditos que dieron origen al reclamo sobre la base de la instrucción general supra referenciada “con el fin de definir si resulta necesario practicar un requerimiento, en caso de detectarse la existencia de algún desvío posterior al detectado y mencionado en el quinto párrafo (esto es, inconsistencias en las retenciones informadas), que necesite ser justificado por la solicitante” (conf. páginas 154/155 de las actuaciones administrativas remitidas por DEOX incorporado el 13/03/23).

6º) Que, si bien las constancias aportadas a la causa acreditan que el trámite administrativo ha avanzado a fin de dar respuesta a la petición del administrado, dicha circunstancia no resulta suficiente para justificar la demora incurrida en el dictado del acto administrativo pendiente. Ello en tanto ha transcurrido un plazo más que razonable sin que el organismo recaudador se expidiera respecto a la devolución solicitada por el actor en el expediente administrativo pertinente (conf. art. 3º de la RG 2224 en cuanto refiere a “las resoluciones por las que se dispongan devoluciones” y doctrina jurisprudencial de esta Sala in re “Kaplan, Luis Alfredo c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 26/10/17 y Sala V in re “Turner, Horacio Bernardo c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 22/08/17).

En concreto, cabe advertir que la falta de paralización del trámite (o el hecho de que aquel no se encuentre “detenido”, tal como sostiene el a quo) no alcanza para descartar la configuración de una demora excesiva en la emisión del acto administrativo correspondiente.

Tampoco luce acertado colegir que la mora en la tramitación del expediente se encuentra justificada puesto que: (i) la verificación relativa al cumplimiento de los requisitos reglados expresamente en la RG 2224 ya fue efectuada (conf. informe emitido por la Agencia nº 8 el 7/03/22); (ii) el contralor pendiente respondería a los lineamientos de la instrucción general conjunta 1153/08 y 807/08 que la AFIP no reseña ni acompaña; y (iii) el argumento del a quo relativo a la necesidad de que, previo a devolver el saldo reclamado, el Fisco Nacional debe llevar adelante “un análisis pormenorizado de todos los aspectos que componen la determinación del gravamen” omite contemplar lo establecido en el art. 2º de la RG 2224 supra transcripto.

Por otra parte, es dable destacar que la materia sometida al juicio de amparo por mora tiene una dinámica que no permite una ponderación de manera consolidada al momento de deducir el escrito postulatorio, sino que exige el examen de su desarrollo en tiempo real, siempre -claro está- dentro de los límites procesales que -en el caso- autorizan la consideración del transcurso del plazo para emitir el acto como un hecho modificativo o extintivo de la pretensión durante la sustanciación del pleito (art. 163, inc. 6º, CPCCN y esta Sala, causa 6681/2021 “Palma”, sent. del 14/9/21). En el caso, ha transcurrido más de un año desde que el actor solicitó la devolución del saldo a su favor, casi ocho meses desde la interposición del pronto despacho y aproximadamente cinco meses desde que la AFIP se comprometió a arbitrar “de inmediato las medidas que permitirán priorizar la verificación de marras con el objetivo de concluir la misma y poder así resolver el reclamo en cuestión” (conf. página 155 de las actuaciones administrativas remitidas por DEOX incorporado el 13/03/23). Así pues, la demora

excesiva también se encuentra corroborada por la persistencia de tal situación al día de la fecha, ya que la parte demandada no se ha expedido con relación a la devolución pretendida y se ha limitado a enunciar la posibilidad de cursar algún requerimiento al interesado para analizar “inconsistencias” detectadas en las retenciones informadas por aquél, sin que obre registro alguno en las constancias acompañadas de que se haya notificado al actor de tales observaciones.

Por consiguiente, toda vez que se cumplen los requisitos previstos en el art. 182 de la ley 11.683 y habida cuenta de que, a pesar de haberse interpuesto el pronto despacho, la AFIP no concluyó con el trámite pendiente, corresponde hacer lugar a los agravios del amparista.

En función de las consideraciones de hecho y de derecho supra efectuadas, SE RESUELVE: (i) hacer lugar al recurso de amparo por mora y, en consecuencia, ordenar que, en el término de treinta (30) días hábiles administrativos, el Fisco Nacional se pronuncie con relación a la solicitud incoada por E. A. E. A. S.A.; (ii) imponer las costas de ambas instancias a la vencida (art. 68, primera parte, CPCCN); y (iii) dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada en el punto 2º de la sentencia del 7/11/22 en atención al modo en que se decide.

MARCELO DANIEL DUFFY
JORGE EDUARDO MORÁN
ROGELIO W. VINCENTI