



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SAN MARTIN - SALA II

Causa FSM 78012/2015/CA1

“Novocoba S.A. c/ AFIP s/ Impugnación de
acto administrativo”

Juzgado Federal de San Martín N° 1 ,
Secretaría Civil N° 3
SALA II

En San Martín, a los días del mes de de dos
mil veintiuno, reunidos en acuerdo los señores jueces de la
Sala II de la Cámara Federal de San Martín, a fin de
pronunciarse en los autos caratulados: “NOVOCOPA S.A. c/
AFIP s/ IMPUGNACIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO”, respecto de la
sentencia del 5/9/2019, de conformidad al orden de sorteo,

El Dr. Marcos MORAN, dijo:

I.- El Sr. juez de primera instancia, en su
pronunciamiento de Fs. 88/93, rechazó la demanda promovida
por Novocoba S.A. contra la Administración Federal de
Ingresos Públicos -en adelante AFIP- respecto de la
impugnación del acto administrativo dictado el 30/11/2015
por el Sr. Jefe (Int.) de la Agencia N° 14 -Dirección
Regional Oeste-, que había rechazado la solicitud de
aprobación de la declaración jurada rectificativa 1 que
presentó la accionante en relación con el período fiscal
07/2015 del Impuesto al Valor Agregado -disminuyendo el
saldo de la DDJJ original- y declaró que la cuestión debía
ser canalizada a través del procedimiento de repetición
tributaria, afirmando que era improcedente, conforme lo
establecido en el Art. 13 de la Ley 11.683(t.o. 1998 y sus
mod.).

Para así decidir, el magistrado de grado estimó
que la cuestión central del planteo a decidir estribaba en
si el error en que incurrió el contribuyente en la



declaración jurada original podía ser válidamente corregido por una declaración jurada rectificativa, sin apartarse de los principios que postulaban la estabilidad de la declaración jurada y de responsabilidad del contribuyente por los datos que declaraba.

Así, recordó las prescripciones del Art. 13 de la ley 11.683, en punto a que la declaración jurada estaba sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquidare o determinare, la AFIP hacía responsable al declarante por el gravamen que en ella se basare o ingresare, cuyo monto no podría reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. Señaló que esa norma disponía que el declarante era también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contuviera su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, hiciera desaparecer dicha responsabilidad (Conf. texto vigente al momento de los actos que motivaron la demanda).

Expuso que el orden tributario nacional se estructuraba a través del mecanismo de la autodeclaración de datos, que se producía, por regla, a través del sistema de autoliquidación, es decir, que el sujeto pasivo hacía una mera aplicación de la norma tributaria, teniendo ella efectos declarativos sobre la existencia del hecho imponible, adquiriendo tal acto especial trascendencia





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SAN MARTIN - SALA II

Causa FSM 78012/2015/CA1

“Novocoba S.A. c/ AFIP s/ Impugnación de
acto administrativo”

Juzgado Federal de San Martín N° 1 ,
Secretaría Civil N° 3
SALA II

porque comprometía la responsabilidad del contribuyente y que tenía el carácter de permanencia -salvo errores de cálculo-, que eran los únicos que el interesado podía salvar con posterioridad a su presentación.

Dijo que debía reconocerse que el verdadero acto liquidatorio se perfeccionaba cuando el Fisco aceptaba o rectificaba esa declaración, según lo prescripto por el citado Art. 13 de la ley 11.683 y si la verificación era efectuada por el propio interesado -como en autos- se establecía como norma general que sólo cabía rectificarlas con la salvedad de que el monto declarado en la primera no podía ser reducido por la posterior, salvo *“en los errores de cálculo cometidos en la misma declaración”*.

Al analizar si la invocada corrección introducida por parte de la actora podía ser catalogada como un “error de cálculo”, refirió que el alcance que debía darse a este concepto era cuando se trataba de errores aritméticos o de tipeo en que se incurrió al confeccionar la declaración jurada, que no entrañaban una alteración sustancial de lo declarado y que eran fácilmente verificables a los efectos de homologar la pretendida actividad rectificativa.

En esta línea, afirmó que la enmienda que la actora procuraba sostener quedaba excluida de la excepcional noción de error de cálculo, toda vez que no consistió en un simple yerro aritmético en la declaración, sino en una esencial modificación de los hechos imposables



o términos que incluía el cálculo original -detracer de la primera autoliquidación impositiva nada menos que dos hechos imponibles del impuesto al Valor Agregado- como eran la prestación de servicios gravados que habría realizado el contribuyente a favor de la firma Edenor S.A., que incluso redujo -a su criterio- sustancialmente el importe tributario resultante.

También hizo mención a que la actora llevó adelante tal acción, pese a que la norma ritual fiscal expresamente fijaba la responsabilidad del declarante por *“la exactitud de los datos contenidos [en su declaración], y esa responsabilidad subsiste, aun ante una ulterior y voluntaria presentación rectificativa”*.

Consideró que tampoco mejoraba la situación del accionante con la reforma instaurada por la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) a la ley 11.683, que añadió un segundo párrafo al mentado artículo 13 por el cual se autorizaba -aun cuando no se tratase de un desliz matemático o material- la presentación de una declaración jurada rectificativa posterior a la fecha de vencimiento general de la obligación, siempre y cuando se presentare dentro de los cinco (5) días de fenecido aquel término y que la diferencia de esa reforma no excediera el 5% de la base imponible originalmente declarada, y no obstante los controles de verificación y fiscalización que a su respecto





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SAN MARTIN - SALA II

Causa FSM 78012/2015/CA1

“Novocoba S.A. c/ AFIP s/ Impugnación de
acto administrativo”

Juzgado Federal de San Martín N° 1 ,
Secretaría Civil N° 3
SALA II

aplicara el organismo recaudador (mencionando que ninguno de los dos supuestos se daban en autos).

Explicó que, en el caso, el obligado intentó reducir el importe a pagar al Fisco de una suma de DDJJ Originaria por \$ 283.198,58, a la suma determinada a pagar al fisco en la DDJJ Rectificativa por \$ 0, con la existencia además de un saldo en favor del contribuyente por \$ 109.532,92.

A tales fines, presentó una “DDJJ rectificativa en menos”, 20 días después del vencimiento del plazo general para su presentación, acaecido el 21/8/2015 y con una diferencia entre montos arribados de un 100%.

Además de ello, el “iudex a quo” entendió que no resultaban ciertas ni la cantidad ni se hallaban determinadas (carecía de liquidez) las sumas consignadas a favor del contribuyente, conforme lo solicitaba, pues no bastaba una simple operación aritmética para su determinación como tampoco era posible colegirlo a través de la exigua prueba producida en autos.

En lo referente a la prueba, hizo hincapié en que ni siquiera se acreditó la existencia de un contrato de locación de servicios médico/asistenciales con la firma Edenor a fin de escrutar las condiciones de contratación, los derechos y obligaciones cruzadas de las partes, ni se probó la prestación de servicios a la misma empresa en otros períodos fiscales ni se aportó el fundamento por el



cual se excluyeron los hechos imponderables o los negocios computados en la primigenia declaración. Agregó que tampoco se anejaron las declaraciones juradas en cuestión.

En el mismo sentido, señaló que el accionante desaprovechó la oportunidad que le brindaba este proceso de mayor amplitud de debate y de prueba para ofrecer o peticionar los medios pertinentes -pericial contable- y que tal omisión de los propios actos procesales, sumada a la resistencia del Fisco a admitir la existencia de ese excedente -saldo de libre disponibilidad-, justificaba sin más la imposición tributaria aquí cuestionada.

A criterio del sentenciante de grado, era el interesado el que debía alegar y probar su nulidad en juicio, debiendo conciliarse y armonizarse la regla "*onus probandi incumbit ei qui dicit*", plasmada en el Art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, con el Art. 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos, por lo que concluyó que la pretensión debía ser rechazada, pues la nueva declaración rectificatoria que la actora defendía, respondía a un motivo que excedía a un mero "error de cálculo" (art. 13 y cc. de ley 11.683), pero también porque los hechos expuestos devenían insuficientes -ante la anotada orfandad probatoria- para explicar la razón por la que se peticionaba en el sentido pretendido.

Impuso las costas al accionante en su calidad de vencido, por aplicación del principio objetivo de la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SAN MARTIN - SALA II

Causa FSM 78012/2015/CA1

“Novocoba S.A. c/ AFIP s/ Impugnación de
acto administrativo”

Juzgado Federal de San Martín N° 1 ,
Secretaría Civil N° 3
SALA II

derrota y no existir mérito para su dispensa (Conf. Arts.
68 y 163, Inc. 8°, CPCC).

II.- Disconforme con lo resuelto, a Fs. 94/94Vta.
la parte actora interpuso recurso de apelación, expresando
agravios a Fs. 101/103Vta.

Se quejó la apelante, afirmando que había sido
errónea la interpretación efectuada por el sentenciante en
punto a las pruebas aportadas y que soslayó reconocer la
verdadera realidad económica del contribuyente.

Expuso que, en principio, todo error que
modificaba la liquidación, sea de cálculo o no, siempre se
correspondía con los hechos imponible considerados para la
determinación del tributo.

Sobre este punto, explicó que el “error” en la
incorporación dentro de la base imponible de hechos
imponibles ajenos a la real situación del contribuyente,
sea o no “error de cálculo”, alteraba el resultado de la
obligación, y habiéndose cancelado la misma en el presente
caso, el pago en demasía del impuesto en cuestión
constituía un crédito para el contribuyente cuya devolución
por derecho le correspondía.

Hizo mención a que el juez había omitido
considerar el criterio sostenido por el propio Fisco en el
Dictamen 14/1993 -del 26/5/1993-, donde expuso que *“por
error de cálculo debe entenderse aquel en que se incurre al
realizar las operaciones aritméticas necesarias para cubrir*



la declaración jurada o bien al tomar los datos numéricos que sirven de base a aquellas operaciones”.

Manifestó que el error que había cometido consistió en incorporar en la liquidación del tributo (IVA - período 2015-7) datos de facturas que habían sido anuladas con sus correspondientes notas de crédito.

Denunció que dicha circunstancia estaba acreditada en autos con la contestación del oficio por parte de Edenor S.A., que informó no haber recibido de parte de la empresa accionante las Facturas 0002-000000001 y 0002-000000002, aclarando que esos comprobantes no habían sido abonados.

Sostuvo que no era cierto lo que afirmó el magistrado de grado en cuanto a que su intención al presentar la DDJJ Rectificativa 1 había sido reducir el impuesto del importe a pagar, pues la obligación real se correspondía con la liquidación efectuada, sin la incorporación de las facturas anuladas, las cuales -a su entender- no constituían hecho imponible alguno, atento a no representar una operación existente.

También consideró equivocada la afirmación del “a quo” sobre que no resultaban ciertas ni determinadas las sumas cuya devolución se pretendía, afirmando que ello surgía del expediente administrativo N° 10661-1355-2015 y que sólo la falta de un análisis crítico podía llevar a la conclusión arribada en la sentencia.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SAN MARTIN - SALA II

Causa FSM 78012/2015/CA1

“Novocoba S.A. c/ AFIP s/ Impugnación de
acto administrativo”

Juzgado Federal de San Martín N° 1 ,
Secretaría Civil N° 3
SALA II

Agregó que, el propio Fisco que no reconoció el “error de cálculo”, luego consideró conducente la vía del Art. 81 de la ley 11.683 para el reclamo de la devolución.

Refirió que, al encontrarse demostrado que el monto pagado por la obligación IVA 2015-07 excedió en el exacto monto de los débitos fiscales de las facturas incorporadas y anuladas de Edenor, se producía una exacción y un enriquecimiento ilícito por parte del Estado.

Por otra parte, estimó que carecía de sentido exigir que se acreditara en el expediente un contrato de prestación de servicios entre su mandante y Edenor, pues lo que se intentaba probar era la anulación de facturas por servicios que no fueron abonados, circunstancia que, a su criterio, estaba acreditada en la causa.

Señaló que la valoración de la prueba había sido incorrecta y que el sentenciante había incurrido en claras contradicciones y arbitrariedades, cuando no había duda que estaba debidamente acreditado que las facturas erróneamente incorporadas habían sido anuladas.

En este sentido, dijo que ante el principio liminar en derecho administrativo “de la verdad material” y la facultad de los jueces de atenerse a éste, el “*iudex a quo*” debió ordenar la devolución del monto pagado de más con los accesorios correspondientes.



Finalmente, solicitó se admitiera el recurso y se revocara la sentencia apelada, haciéndose lugar a la demanda interpuesta.

La demandada contestó los agravios en tiempo y forma y solicitó su rechazo.

III.- Como principio, corresponde señalar que, a la luz de los hechos -respecto de los cuales las partes no discrepan-, Novocoba S.A. presentó el 21/8/2015 la DDJJ original del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al período 7/2015, que arrojó una suma a ingresar de \$ 283.198,58, pago que efectuó en el mismo día. También coinciden en que el 11/9/2015 la aquí actora presentó una DDJJ rectificativa, donde determinó que el importe a abonar era equivalente a \$ 0.

La discusión sustancial se centra en la afirmación de la accionante que en la primera DDJJ se produjo un "error", al incorporarse facturas de Edenor S.A. que luego fueron rechazadas por el cliente y anuladas y que, por ello, se debía admitir su pretensión de procedencia de la DDJJ rectificativa y devolución de las sumas abonadas de más; cuestión que fue rechazada por la AFIP en sede administrativa y luego ratificada dicha postura ante la instancia judicial.

En concreto, la cuestión a decidir en esta causa consiste en la interpretación que corresponde dar, en este caso concreto, al Art. 13 de la ley 11.683, a fin de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SAN MARTIN - SALA II

Causa FSM 78012/2015/CA1

**“Novocoba S.A. c/ AFIP s/ Impugnación de
acto administrativo”**

**Juzgado Federal de San Martín N° 1 ,
Secretaría Civil N° 3
SALA II**

determinar si el “error” que alegó la accionante haber incurrido en su primera declaración jurada, pudo ser corregido válidamente por la declaración jurada rectificativa que presentó después el 11/9/2015 y, por ende, resultar viable su pretensión.

Al respecto, es dable recordar que el citado Art. 13 de la ley de Procedimiento Tributario -vigente al momento de presentar las DDJJ- disponía que *“La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad”*.

Sobre el punto, se ha sostenido que *“el citado artículo 13 de la ley acuerda el carácter de estable a la declaración jurada una vez presentada y sólo admite la reducción del impuesto resultante mediante declaraciones posteriores en los casos en que esa diferencia tenga su origen en errores de cálculo cometidos en la declaración*



misma” (CNCAFed., Sala II, causa 39.272/04, del 12/06/2008).

Tal como puede advertirse de la norma en cuestión, la regla general allí consagrada se asienta sobre la estabilidad de la declaración jurada -es decir, su carácter inmodificable- y la responsabilidad del contribuyente por los datos que declara, pero admitiendo una excepción: la posibilidad de rectificar esa declaración, siempre que: 1) no se tratare de una reducción del gravamen y 2) haya existido un error.

Aquí corresponde hacer notar que *“no se trata de cualquier error, sino que la ley limita a un supuesto que cumpla dos condiciones, a saber: que se trate de un error de cálculo; que ese error haya sido cometido en la declaración misma. El error de cálculo se trata, lógicamente, de una equivocación en una operación aritmética” (CNCAFed., Sala III, Causa 43135/2011, del 15/12/2015).*

Por su parte, la doctrina especializada en la materia tiene dicho que, del texto del Art. 13 de la ley 11.683 *“... se desprenden diversas situaciones relacionadas con la presentación de la declaración jurada, a saber: a) está sujeta a revisión administrativa haciendo responsable al contribuyente por el gravamen que de ella surja; b) si por error se declara un importe mayor al correspondiente - error que no obedeciera a cálculos matemáticos-, la*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SAN MARTIN - SALA II

Causa FSM 78012/2015/CA1

“Novocoba S.A. c/ AFIP s/ Impugnación de
acto administrativo”

Juzgado Federal de San Martín N° 1 ,
Secretaría Civil N° 3
SALA II

declaración podrá ser rectificada, pero el monto abonado en exceso no podrá ser acreditado debiendo, el contribuyente, plantear una acción de repetición prevista en el artículo 81 del texto de la ley; c) la presentación de una declaración jurada posterior, rectificativa, no elimina la responsabilidad emergente por la exactitud de los datos declarados” (Conf.- Gómez, Teresa - Folco, Carlos, en “Procedimiento Tributario - Ley 11.683 - Decreto 618/97”, 7ma. Edición Actualizada y Ampliada, Ed. La Ley, Págs. 133, 134 y 135).

Por su parte y en sentido concordante, se ha expresado que “[c]omo norma general, sólo cabe rectificar las declaraciones con la conformidad de la A.F.I.P., con la salvedad de que el monto declarado en la primera no puede ser reducido por la posterior, salvo -como dice el art. 13- ‘en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma’” (Conf. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, en “Procedimiento tributario y de la seguridad social. Ley 11.683 (t.o. 1998). Decreto reglamentario 1397/79. Régimen penal tributario y previsional (ley 24.769)”, 8º edición, actualizada y ampliada por Susana Camila Navarrine, Ed. Depalma, Págs. 145 y 146).

Asimismo, se ha sostenido que “[s]i la reducción obedece a errores de hecho o de derecho, el responsable deberá promover el reclamo administrativo de repetición,



sin que pueda disponer del saldo a favor hasta que la AFIP, el Tribunal Fiscal Nacional o la judicatura, en su caso, se pronuncien favorablemente” (Conf. García Vizcaíno, Catalina, “Manual de Derecho Tributario”, Ed. Abeledo Perrot, Primera Edición - 2014, Págs. 404 y 405).

En este sentido, coincidiendo con la doctrina y jurisprudencia citada, no cabe hacer una interpretación de la norma con la amplitud que pretende la accionante, cuando ésta resulta clara en punto a que esos errores debieron haber sido cometidos en la declaración misma, es decir, deben surgir de la propia DDJJ original y ser meramente aritméticos y no de hecho como sucede en el *sub examine*.

Como he venido señalando, la ley admite la corrección de las equivocaciones de cálculo si se advierte que no existe concordancia entre los factores y el resultado, lo que no se hace presente en autos, ya que el “error” al que alude la actora no surge de la lectura de la declaración jurada original presentada el 21/8/2015, sino de la nueva DDJJ rectificativa donde eliminó los conceptos que surgían de las facturas correspondientes a Edenor S.A.

En base a ello, no puede más que afirmarse que la declaración rectificativa, en realidad, ha tenido por fin modificar los datos contenidos en los ítems que sirvieron de base para efectuar los cálculos. En consecuencia, el error es producto de la equivocación del contribuyente que, por no cumplir con las condiciones establecidas en la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SAN MARTIN - SALA II

Causa FSM 78012/2015/CA1

“Novocoba S.A. c/ AFIP s/ Impugnación de
acto administrativo”

Juzgado Federal de San Martín N° 1 ,
Secretaría Civil N° 3
SALA II

excepción que prevé el Art. 13 de la ley 11.683, no podría ser subsanado en una declaración jurada rectificativa posterior.

Ello así, más allá de las consideraciones efectuadas por el “iudex a quo” en torno a la prueba producida, porque lo cierto es que, en el caso, la única que resultaba conducente era aquella destinada a acreditar que efectivamente se había incurrido en un “error de cálculo” y no a si habían sido anuladas o no las facturas de Edenor S.A. incluidas en la DDJJ original o que fuera necesario demostrar un vínculo contractual entre dicha empresa de servicio eléctrico y la contribuyente.

No debe soslayarse que, tal como se informó en el acto administrativo impugnado, la ley de Procedimiento Tributario establece un procedimiento específico para reclamar las sumas ingresadas en más por el pago de un tributo, que es el previsto en el Art. 81 y siguientes de la ley 11.683.

Por ello, el acto administrativo dictado el 30/11/2015 por el Sr. Jefe (Int.) de la Agencia N° 14 -Dirección Regional Oeste-, que rechazó la solicitud de aprobación de la DDJJ rectificativa 1 que presentó la accionante en relación con el período fiscal 07/2015 del Impuesto al Valor Agregado -disminuyendo el saldo de la DDJJ original a \$ 0- y declaró que la cuestión debía ser



canalizada a través del procedimiento de repetición tributaria, no resultó ilegítimo.

En virtud de todo lo expuesto, voto por rechazar el recurso de la accionante y confirmar la sentencia de primera instancia -conforme los fundamentos aquí vertidos-; e imponer las costas de esta Alzada a la recurrente vencida (Art. 68, del CPCC).

Los Dres. Néstor Pablo BARRAL y Alberto Agustín LUGONES, por análogas razones, adhieren al voto precedente.

Por las razones que antecede, el Tribunal
RESUELVE:

Rechazar el recurso de la parte actora y confirmar la sentencia de primera instancia en lo que fue materia de agravios; e imponer las costas de esta Alzada a la recurrente vencida (Art. 68, primera parte, del CPCC). A los fines del Art. 110 del Reglamentos para la Justicia Nacional, se deja constancia de la integración de esta Sala por Resolución CFASM 43/2020.

Regístrese, notifíquese, hágase saber a la Dirección de Comunicación Pública de la C.S.J.N. (Acordada 24/13 y ley 26.856) y devuélvase.

MARCOS MORAN

NÉSTOR PABLO BARRAL

ALBERTO AGUSTÍN LUGONES





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SAN MARTIN - SALA II

Causa FSM 78012/2015/CA1

“Novocoba S.A. c/ AFIP s/ Impugnación de
acto administrativo”

Juzgado Federal de San Martín N° 1 ,
Secretaría Civil N° 3
SALA II

NOTA: Para dejar constancia que las disposiciones del presente Acuerdo fueron emitidas en forma virtual y electrónica por los señores jueces Marcos Moran, Néstor Pablo Barral y Alberto Agustín Lugones, quienes actualmente integran la Sala II de esta Cámara Federal de Apelaciones de San Martín y suscribieron a través de la firma electrónica (Acord. CSJN 4/2020, 6/2020, 8/2020, 10/2020, 12/2020, 13/2020, 14/2020, 16/2020, 18/2020, 25/2020, 27/2020 Y 31/2020; Acord. CFASM 61/2020 resoluciones y providencias de presidencia del Tribunal 20/3/2020, 1/4/2020, 13/4/2020, 27/4/2020, 12/5/2020, 26/5/2020, 9/6/2020, 30/6/2020, 20/7/2020 y 28/7/2020; y DNU PEN 297/2020, 325/2020, 355/2020, 408/2020, 459/2020, 493/2020, 520/2020, 576/2020, 605/2020, 641/2020, 677/2020, 714/2020, 754/2020, 792/2020, 814/2020, 875/2020, 956/2020, 1033/2020, 67/2021, 125/2021, 168/2021, 235/2021, 241/2021 y 287/2021).

Secretaría Civil N° 2, de mayo de 2021.-

MARCELA SILVIA ZABALA

SECRETARIA DE CÁMARA

