



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

**“MANSFIELD S.A. C/ AFIP s/ AMPARO
LEY 16.986” EXPTE. N° FSA
4960/2023/CA2 -JUZGADO FEDERAL DE
SALTA N° 2**

///ta, 23 de febrero de 2024.

VISTO:

El recurso de apelación deducido por el apoderado de la firma Mansfield Minera S.A. y;

CONSIDERANDO:

1. Que las presentes actuaciones ingresaron a este Tribunal el 2/11/23 en virtud de la impugnación de referencia efectuada en contra de la resolución de fecha 19/10/23 por la que se desestimó la acción de amparo promovida por la actora, con costas por su orden.

En el pronunciamiento se concluyó que la Resolución General de la AFIP 5339/23 -aquí discutida en su constitucionalidad por la actora por haber suspendido hasta el 31/12/23 la aplicación del art. 7 de la RG 2281/07 y el cuarto párrafo del art. 8 de la RG 2937/10 referidos a los certificados de exclusión de la percepción del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado- es un acto administrativo legítimo que se enmarca dentro de las facultades conferidas a la Administración Federal de Ingresos Públicos, entre las que se encuentran las de reglamentación de las disposiciones relativas a la percepción y recaudación en materia tributaria (art. 42 de la ley de impuesto a las ganancias y art. 27 de la ley de impuesto al valor agregado).

Fecha de firma: 23/02/2024

Firmado por: ERNESTO SOLA ESPECHE, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: LUIS RENATO RABBI BALDI CABANILLAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: SANTIAGO FRENCH, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA INES DE SIMONE, SECRETARIA DE CAMARA



#37758021#401215319#20240223114731387



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Asimismo, se sostuvo en el fallo que dichas facultades derivan del art. 99, inc. 2 de la Constitución Nacional que reconoce entre las atribuciones del Poder Ejecutivo las de expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, alcanzando no solo a decretos sino también a aquellas resoluciones que emanen de los organismos de la administración pública.

Se consideró que al tratarse de pagos a cuenta del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado no resulta posible asimilar las percepciones del régimen a un nuevo tributo. Resaltó que no se evidenciaba un obrar ilegítimo por parte del organismo fiscal ya que el propio procedimiento tributario es el que lo habilita a adaptar las disposiciones a las situaciones cambiantes y, en el caso, que las sumas de dinero ingresadas en exceso conformarán un saldo a favor del contribuyente.

Además, se estimó aplicable al caso lo resuelto en “ZF Argentina S.A. c/ AFIP s/ amparo ley 16.986” Expte. 12215/2023 del Juzgado Federal de San Francisco, Córdoba, donde se afirmó que correspondía a los poderes políticos elegir los medios para enfrentar las diversas situaciones que plantee la realidad económica, sin que pueda el Poder Judicial sustituir su criterio de conveniencia o eficiencia económica o social.

También resaltó que consideraba aplicable en materia tributaria la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que expresa que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes, ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o dispensados por ellas.

Asimismo, se precisó que para que la suspensión de los certificados de exclusión sea considerada confiscatoria se requería que se acredite la conculcación de los derechos que se denuncian como vulnerados, sin que en este caso





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

se haya ofrecido prueba alguna en este sentido, por lo que tampoco podía prosperar la alegada violación al art. 18 de la ley 19.549 al no acreditarse el efectivo daño de imposible reparación ulterior que afecte la viabilidad y continuidad del proyecto.

Tampoco se estimó fundada la afectación al principio de legalidad en virtud de que la resolución en cuestión suspende por tiempo limitado los efectos de los certificados de exclusión, sin introducir modificación a ninguna ley.

2. Que, en su memorial de agravios, el apoderado de Mansfield Minera S.A. expresó su disconformidad resaltando que a través de su accionar la AFIP provocó la afectación de la naturaleza jurídica de las percepciones las que dejaron de revestir la condición de pagos a cuenta en los términos de los art. 22 de la ley 11.683, 42 de la ley del impuesto a las ganancias y 27 de la ley del impuesto al IVA, para transformarse en ingresos de dichos tributos.

Insistió que las percepciones que se efectúan en Aduana en virtud de la inoponibilidad de los certificados de exclusión constituyen lisa y llanamente un despojo sin ningún tipo de relación y proporción con la obligación prevista por la ley.

Recordó que la función de la percepción en la fuente constituye la recaudación de sumas de dinero a cuenta de la obligación fiscal definitiva, por lo que puede exigirse su ingreso hasta el límite de lo que deba abonarse en concepto de impuesto por el período que le sirve de causa.

Indicó que la AFIP al otorgar los certificados de exclusión reconoció que Mansfield S.A. se encontraba en situación de saldo a favor y su suspensión implica el incremento de aquella situación ya verificada, generándose una





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

exacción por encima del monto del tributo perdiendo su fundamento impositivo y afectándose el principio de legalidad.

Además, señaló que si bien el organismo fiscal está facultado para reglamentar la aplicación de percepciones no cuenta con atribuciones para imponer ingresos directos completamente desvinculados de su causa y finalidad a través de sus resoluciones generales, función reservada exclusivamente al Congreso de la Nación.

En relación a la potestad reglamentaria y al principio de legalidad, precisó que, así como no corresponde al Poder Ejecutivo fijar la cuantía de la obligación fiscal, tampoco es admisible que el Fisco establezca pagos a cuenta sin vinculación alguna con la base imponible del impuesto, o la capacidad contributiva exteriorizada por el contribuyente, perdiendo su fundamento impositivo para pasar a ser un fenómeno exclusivamente financiero vinculado a una deuda inexistente.

Precisó que su parte no discute la existencia de las atribuciones reglamentarias sino el alcance y el resultado que se derivan de aquellas, entendiendo que el establecimiento de percepciones que se apropian progresivamente del capital de trabajo del contribuyente por estar estimadas en términos desproporcionados con la obligación fiscal definitiva y generando permanentes saldos a favor del obligado, importa un acto de despojo que desnaturaliza en sustancia el régimen de los pagos a cuenta. Citó jurisprudencia en su apoyo.

Indicó que la grave afectación al derecho a la propiedad deriva de los propios certificados de exclusión por medio de los cuales el Fisco reconoce que Mansfield S.A. no proyecta determinar impuesto a las ganancias ni impuesto al valor agregado careciendo de capacidad contributiva en dichos tributos, entendiendo que no correspondía que se realicen pagos a cuenta de una deuda que





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

resulta inexistente. Insistió, además, que su actividad es netamente exportadora con directa incidencia en el IVA lo cual importa la ausencia de posición deudora y la exteriorización de saldos a su favor en ambos impuestos.

Se agravió también al entender que la decisión judicial ahora apelada alcanzó una solución distinta a la que el Juzgado Federal de Salta N° 2 dio en la causa “Mansfield Minera S.A c/ AFIP-DGI s/ contencioso administrativo- varios”, del 15/2/23 en la que se le concedió una medida interina a fin de que su mandante no ingrese el anticipo extraordinario creado por la RG 5248/22 teniéndose en cuenta para así decidir que la determinación del impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2022 fue \$0,00 y que la declaración jurada del impuesto del 2021 no arrojó resultado impositivo neto sujeto a impuesto.

Sostuvo que el fundamento referido a la posibilidad de devolución o compensación de los saldos a favor para justificar el accionar del Fisco es improcedente ya que, al exceder las percepciones como pago a cuenta de los tributos, la cuantía de los hechos imponible pierde su fundamento legal e impositivo, constituyéndose en un verdadero empréstito forzoso.

Resaltó que existe afectación del derecho de propiedad y del principio de capacidad contributiva en la medida que la sociedad ya sufrió percepciones por un importe superior a los doscientos millones de pesos -\$142.634.473,94 en el impuesto al valor agregado y \$79.898.947,71 en el impuesto a las ganancias-, montos que no podrá aplicar a la cancelación de ningún impuesto futuro, lo cual constituye una mayor inmovilización de capital (cfr. presentación del 25/7/23).

Cuestionó la vulneración de los principios de igualdad y razonabilidad, manifestando que la excepción que establece la RG 5339/23 en relación a las PyMes no constituye una pauta razonable como elemento diferenciador para





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

exceptuar de la suspensión a unos sujetos en detrimento de otros, pues es injusto que ante la misma demostración de falta de capacidad contributiva un sujeto se vea obligado a continuar anticipando al erario público importes mayores, mientras que otro continúe gozando de la excepción que le corresponde por derecho. Explicó que el alcance de la medida dispuesta por la RG 5339/23 no encuentra fundamento en el tamaño de la empresa incidida por las percepciones sino en la situación o verdadera capacidad contributiva que detenta frente al impuesto contra el cual corresponde computar dichos pagos a cuenta y cuya existencia y magnitud son los únicos requisitos que pueden válidamente legitimar su existencia con total independencia y autonomía de la envergadura del sujeto pasible.

Insistió que la RG 5339/23 no resiste ningún test de razonabilidad ya que establece un ante pago (percepción) desproporcionado y abusivo de sumas que exceden la obligación tributaria en cuestión, las cuales se convierten en un verdadero despojo.

Por otro lado, alegó la violación del principio de legalidad a causa del diferimiento del cómputo de las percepciones en el IVA, ya que la RG 5339/23 dispuso que “las percepciones del impuesto al valor agregado efectuadas en virtud de la suspensión establecida (...) podrán ser computadas a partir del noveno periodo fiscal posterior a la fecha del despacho de la importación” lo que contradice el art. 27 de la ley del impuesto al valor agregado que establece que “se liquidará y abonará por mes calendario”. Al respecto, expresó que el organismo recaudador no tiene facultad de modificar la imputación temporal de los pagos a cuenta de los gravámenes sujetos a recaudación (decreto 618/97).

Entendió que el referido diferimiento importa una evidente discriminación que violenta el principio de igualdad ya que afecta únicamente a los contribuyentes que obtuvieron los certificados de exclusión sin incidir sobre





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

aquellos que no los solicitaron o no los han obtenido, quienes podrán computar las percepciones en el periodo fiscal en el que se hicieron efectivas.

Manifestó que similar discriminación sufrirán las empresas que tramitaron los certificados y que en virtud de la RG 5339/23 no podrán computar las percepciones a los fines de la determinación de los anticipos del impuesto a las ganancias del periodo fiscal siguiente, respecto de aquellos sujetos que no hubiesen obtenido el certificado de exclusión quienes si podrán hacerlo.

En relación a la vulneración de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe, resaltó que el Alto Tribunal entendió que es necesario que los particulares conozcan de antemano las reglas del juego a las que atenerse en aras de la seguridad jurídica y destacó la especial prudencia que debe presidir la aplicación en el tiempo de nuevos criterios.

Respecto al agravio referido a la nulidad de la RG 5339/23 y a la falta de prueba del efectivo perjuicio, resaltó que surge palmario que la suspensión de la vigencia de los certificados de exclusión genera graves perjuicios de imposible reparación ulterior y atenta contra la viabilidad y continuación del proyecto.

Expresó que mantener la resolución implicaría la afectación de derechos adquiridos a la luz de situaciones pasadas lo que resulta violatorio del derecho de propiedad. Manifestó que el art. 18 de la ley 19.549 establece que “el acto administrativo regular del que hubieran nacido derechos subjetivos a favor de los administrados no puede ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa una vez notificado”, indicando que, en su caso, podrá hacerlo por razones de oportunidad, mérito o conveniencia, indemnizando los perjuicios que causare al administrado. Además, precisó que cuando bajo la vigencia de una ley el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requi-

Fecha de firma: 23/02/2024

Firmado por: ERNESTO SOLA ESPECHE, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: LUIS RENATO RABBI BALDI CABANILLAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: SANTIAGO FRENCH, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA INES DE SIMONE, SECRETARIA DE CAMARA



#37758021#401215319#20240223114731387



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

sitos formales previstos en ella para ser titular de un determinado derecho, debe considerarse que hay un derecho adquirido ya que la situación jurídica general creada por la ley se convierte en una situación jurídica concreta e individual que no puede ser alterada ni suprimida por una ley posterior sin un agravio al derecho de propiedad (art. 17 de la CN).

En lo que se refiere a la liquidación del impuesto a las ganancias del ejercicio 2022 (anexo 4), resaltó que el cómputo de las pérdidas generadas en ejercicios anteriores junto al cómputo acelerado de las amortizaciones de bienes de uso importó que dicho período no arroje resultado impositivo, lo que fue expresamente reconocido por el Fisco Nacional a través de la emisión del certificado de exclusión.

Por otro lado, recordó que la ley de inversiones mineras reconoce un régimen de estabilidad fiscal por el término de 30 años contados a partir de la presentación del estudio de factibilidad del proyecto minero (título I del capítulo IV). Resaltó que lo que se pretende es que el contribuyente minero no se vea obligado a determinar impuesto alguno hasta tanto agote en primer lugar las pérdidas computables generadas a causa de erogaciones afrontadas para la puesta en funcionamiento de la mina y compute en su totalidad el equivalente al 100% del capital invertido en equipamiento, construcciones, maquinaria, equipos y demás activos fijos afectados a la explotación del proyecto. Manifestó que eso es lo que ocurre con Mansfield que, a causa del cómputo de quebrantos impositivos acumulados y de la deducción de las amortizaciones correspondientes no determinó impuesto en el ejercicio fiscal 2022 y tampoco proyecta determinarlo para el 2023, todo ello de modo coincidente al análisis efectuado por la propia AFIP al otorgar los certificados de exclusión y reconocer que su mandante tenía derecho a no determinar impuesto a las ganancias -y por ende a no ingresar pagos a





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

cuenta- hasta tanto no se hubiese agotado el uso de las deducciones, quebrantos impositivos y amortizaciones computables.

Por último, cuestionó la causa, objeto y finalidad de la RG 5339/23 ya que el único fundamento esgrimido en sus considerandos es “razones de administración tributaria” cuyo objeto se encuentra viciado por resultar jurídicamente imposible ya que violenta principios, garantías y derechos tutelados en la Constitución Nacional y normas legales. Insistió en la declaración de ilegalidad e inconstitucionalidad de la resolución en cuestión dejando sin efecto su aplicación al caso de su mandante con expresa imposición de costas al Fisco Nacional. Hizo reserva del caso federal.

3. Que, corrido el traslado, la apoderada de la AFIP planteó en primer lugar la inadmisibilidad de la acción de amparo en virtud de que las pretensiones de Mansfield S.A. -cese de la suspensión de los efectos de la RG 5339/23 y su declaración de inconstitucionalidad- nunca fueron respaldadas por prueba alguna que acredite el perjuicio o gravamen concreto.

En cuanto a la alegada ilegitimidad del proceder del Fisco, destacó que los arts. 3 y 7 del decreto 618/97 facultan al Administrador Federal a impartir normas generales obligatorias en las materias en que las leyes lo autorizan, precisando que puede dictarlas en relación a “la creación, actuación y supresión de retención, percepción e información”.

Además, indicó que el art. 22 de la ley 11.683 consigna que con respecto a la percepción de los tributos la AFIP puede disponer qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción y, a su vez, el art. 24 estatuye que si las disposiciones relativas a la percepción prevista por las leyes no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación o la perjudicasen, el organismo podrá desistir de ellas total o parcialmente y decidir otras formas de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

ingresos, pudiendo adaptar las situaciones cambiantes, relativas a la percepción y recaudación de los recursos, estando facultado para dictar normas obligatorias sobre el plazo para presentar las declaraciones juradas y pago de los impuestos, afirmando que el ejercicio de dichas facultades no se encuentra impedido por ley alguna sin que ello importe arrogarse atribuciones propias del Congreso ya que no se trata de normas que apliquen o exijan un impuesto sino que solo disponen sobre la forma para hacer efectivo el poder tributario.

Recordó que mediante las RG 3431/91 y 1076/92 se facultó a la entonces Administración Nacional de Aduanas a establecer un régimen de percepción del IVA y del impuesto a las ganancias, y que por RG 5339/23 se ordenó transitoriamente la suspensión de la vigencia de los certificados de exclusión, lo que no modifica, deroga ni altera el instituto de la percepción en la fuente de los tributos en cuestión fundamentándose la medida en razones de oportunidad, mérito y conveniencia legítimamente enmarcadas en el plexo normativo, por lo que no se verifica la alegada violación al art. 18 de la ley 19.549.

Manifestó que en el Fallos: 306:1970 se afirmó que el fisco se encontraba facultado para exigir anticipos y que, en el caso de que se hubiese abonado en mayor medida que la deuda resultante, se origina el derecho del contribuyente a repetir el impuesto en exceso conforme al resultado de su balance impositivo. Por ello, consideró que en el hipotético caso de que Mansfield abonara tributos en exceso tendría disponible la vía de la repetición.

Respecto a la vulneración de derechos, manifestó que la inveterada jurisprudencia de la CSJN sostuvo que no existen derechos absolutos ni el privilegio relativo al mantenimiento o inalterabilidad de las normas (Fallos: 208:71).

En particular, indicó que la RG 5339/23 no genera agravio al derecho a la propiedad en tanto la confiscatoriedad alegada no fue probada, enten-





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

diendo que para que se configure debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o capital y que el exceso alegado debe resultar de la ausencia de relación entre el valor del bien y el monto del gravamen (Fallos: 332:1571).

En cuanto a la violación de la capacidad contributiva, resaltó la solidez económica del actor y la insignificancia que representa el pago de los impuestos en sus finanzas.

Por otro lado, dijo que no existía vulneración al principio de igualdad y de razonabilidad ya que los contribuyentes en condiciones análogas reciben el mismo tratamiento fiscal.

En relación a la pretensión de declaración de inconstitucionalidad de la RG 5339/23 señaló que la mera discrepancia no justifica su procedencia en tanto no se logró probar un gravamen ni una situación particular de vulnerabilidad, entendiendo que el criterio de oportunidad o acierto que ejerza el Fisco es irrevisable por cualquier otro poder.

Expresó que, en caso de ingresar sumas en exceso, el contribuyente tiene disponible la vía de repetición (art. 81 de la ley 11.683) y que para sostener y probar lo alegado en la demanda podría haber intentado una acción contenciosa como proceso de conocimiento, o una acción declarativa de inconstitucionalidad, resaltando la inadmisibilidad del amparo y propiciando su rechazo *in limine*.

Concluyó afirmando que la RG 5339/23 es un acto administrativo legítimo que se enmarca en las facultades conferidas por los arts. 3 y 7 del decreto 618/97, 22 y 24 de la ley 11.683; 42 de la ley de impuesto a las ganancias y 27 *in fine* de la ley del impuesto al valor agregado, sin alterar el instituto de la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

percepción en la fuente de los tributos, fundándose en razones de oportunidad, mérito y conveniencia. Hizo reserva del caso federal.

4. Que, a su turno, el Fiscal Federal advirtió que la acción resulta sustancialmente análoga a la tratada por el Juzgado Federal de Campana, Sec. Civil N° 2 en autos “Gonvarri Argentina S.A. c/ AFIP s/ Amparo Ley 16.986” Expte. 17946/2023 en donde se concluyó que las sumas ingresadas en exceso conformarían a la postre un saldo a favor del contribuyente y que por tratarse de pagos a cuenta no eran asimilables a un nuevo impuesto.

Entendió que el organismo fiscal no había actuado de manera ilegítima o arbitraria y que el propio procedimiento tributario le permite adaptar las disposiciones relativas a la percepción y recaudación de los recursos a las situaciones cambiantes, por lo que debía rechazarse el recurso y confirmarse la sentencia de grado.

5. Que expuesta así la posición de las partes, se observa que no se encuentran bajo discusión las atribuciones reglamentarias de la AFIP para dictar la RG 5339/23 -tal como lo reconoció el apelante en su memorial- sino que lo que se cuestiona es el alcance y resultado de la suspensión de los certificados de exclusión referidos al pago de las percepciones del impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado, esgrimiendo para ello la actora la desnaturalización del instituto de la percepción en tanto al no existir impuesto a tributar, se violan los principios y derechos de no confiscatoriedad, propiedad, igualdad, seguridad jurídica, confianza legítima, y legalidad y el régimen de estabilidad fiscal establecida por la ley de inversiones mineras.

Es así que a fin de resolver la cuestión, no debe soslayarse que la AFIP es el organismo encargado de la ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación y, en tal sentido, tiene entre sus funciones las referidas a la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y, entre ellos, de los que gravan las importaciones, reconociéndosele además la facultad de dictar normas obligatorias referidas a los modos, plazos y formas extrínsecas de la percepción, pagos a cuenta, anticipos, multas y accesorios (art. 3 y 7 del decreto 618/97 y sus modificaciones).

En esa línea, la ley de procedimiento fiscal 11.683 reconoce al organismo recaudador la facultad de exigir el ingreso de importes a cuenta del tributo, disponiendo cuando lo considere conveniente, qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción (cfr. arts. 21 y 22 de la ley 11.683).

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación definió a los anticipos como “(...) pagos a cuenta del tributo, que el legislador autoriza al Fisco a recaudar antes de completarse el hecho imponible, para satisfacer necesidades inmediatas del Estado fundándose para ello en la existencia de una presunción de continuidad en la capacidad contributiva del obligado al pago” (Fallos: 344:1887).

En cuanto al régimen del impuesto a las ganancias, el art. 42 de la ley en cuestión cuyo texto fue ordenado en 2019 (decreto 824/19) establece que “la percepción del impuesto se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la Dirección General Impositiva”, reconociéndole la facultad a los sujetos pasibles del tributo de solicitar un certificado de exclusión “cuando las retenciones a sufrir en el curso del período fiscal puedan dar lugar a un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente a dicho período” (art. 8 de la RG AFIP 830), precisándose, en lo que aquí interesa, que dichas constancias serán válidas -hasta la finalización de su vigencia- a los efectos de que la Dirección General de Aduanas no efectúe la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

percepción del impuesto sobre las importaciones. Además, la misma dispone que en caso de que en las operaciones de importación definitiva de bienes se pague el monto de las percepciones, éste tendrá el carácter de impuesto ingresado y se computará en la declaración jurada del período fiscal correspondiente (art. 5, 7 y 12 de la RG AFIP 2281).

En igual sentido, el art. 27 de la ley del impuesto al valor agregado establece que, de resultar permanente la situación de saldos a favor, el contribuyente podrá solicitar el certificado de exclusión y las percepciones sufridas podrán computarse en la declaración jurada del impuesto al valor agregado del período fiscal al cual resulten imputables los créditos generados por las operaciones de importación definitiva que dieron origen a la percepción (cfr. también con los arts. 1 y 2 de la RG AFIP 2226/07 y art. 8 de la RG AFIP 2937/10).

Ahora bien, mediante el dictado de la RG AFIP 5339/23 -que aquí se encuentra impugnada- la AFIP suspendió la vigencia de los certificados de exclusión referidos a la percepción de ambos impuestos hasta el 31/12/23, lo que se prorrogó hasta el 30/6/24 inclusive conforme la RG 5476/23.

A su vez, se dispuso que las percepciones del impuesto al valor agregado ingresadas podrán ser computadas a partir del noveno período fiscal posterior a la fecha del despacho (art. 3).

6. Que así las cosas, no encontrándose discutidas -como ya se anticipó- las facultades reglamentarias del organismo recaudador, lo que debe analizar el Tribunal es si la suspensión de la vigencia de los certificados de exclusión de las percepciones del impuesto a las ganancias y del valor agregado por parte de la AFIP en relación a Mansfield S.A., se ajusta o no a los parámetros de razonabilidad emergentes de los arts. 28 y 33 de la CN que devienen exigibles respecto de todo acto emanado de las autoridades constituidas.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Para ello, cabe tener presente que el deber de tributar se encuentra fundado en sólidas razones de naturaleza ética, en principios sociales, jurídicos y políticos; y en base a las manifestaciones de capacidad contributiva fijadas por el legislador, surgiendo así el correlativo derecho del Fisco de recaudar cuyo límite es la configuración del hecho imponible, esto es, la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva (Fallos: 344:1887).

Siguiendo estas ideas, se destaca que la propia AFIP implementó y reglamentó distintos mecanismos para que el contribuyente afectado por la generación de permanentes saldos a favor como consecuencia de retenciones y percepciones por encima de la cuantía de los tributos, pueda acceder a su devolución y/o solicitar un certificado de no retención o de exclusión a fin de evitar la violación al principio de legalidad y derecho de propiedad, seguridad jurídica y razonabilidad (cfr. Calligaro, Cynthia, “RG AFIP 5339/23 ¿Impacto económico o financiero?”, La Ley online, AR/DOC/1153/2023, 2023).

Luego, para analizar los alcances y efectos de los sistemas de recaudación, en lo que aquí interesa, de la RG 5339/23, teniendo en cuenta que es el propio régimen tributario el que permite la recaudación anticipada de sumas de dinero, no basta la mera configuración de saldos a favor del contribuyente, sino que es preciso valorar también la estacionalidad de la actividad desarrollada, la capacidad financiera para soportar la carga, los motivos y proyección de su generación, y la posibilidad de consumirlos o disponer de ellos (cfr. Calligaro, Cynthia, artículo cit.).

En el caso, Mansfield S.A. es una empresa minera acogida al régimen previsto en la ley de inversiones mineras (cfr. certificado de inscripción), que comenzó con las tareas de exploración en la provincia de Salta en el año 1995; que, a partir de 2017, luego de aprobada la factibilidad, realizó una inver-





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

sión intensiva de capital (USD 380 millones) para poner en marcha su proyecto iniciando las actividades de comercialización en 2021.

En estos supuestos, la ley del impuesto a las ganancias reconoce la facultad de deducir en el balance impositivo de aquel tributo el 100% del monto invertido (gastos de prospección, exploración, estudios especiales, ensayos de investigación ampliada y demás trabajos destinados a determinar la factibilidad técnico-económico del proyecto), como también el cómputo acelerado de las amortizaciones de los bienes de capital (cfr. especialmente título II de la ley de inversiones mineras y sus modificaciones, y el art. 25 de la ley de impuesto a las ganancias).

El fundamento de todo ello es que debido a la inversión inicial en los proyectos de minería es usual que luego de la etapa de exploración; es decir, en los primeros años de comercialización, pese a arrojar un resultado tributario positivo, la declaración jurada del impuesto a las ganancias no exterioriza un saldo a ingresar debido a los quebrantos computables, situación que justamente se verificó en el caso en el período fiscal del año 2021 donde se determinó un saldo a favor del contribuyente de \$2.433.655,40 y en el 2022 en el que la empresa declaró que el impuesto a ingresar era de \$0,00, otorgándole la AFIP en el período 2023 el certificado de exclusión en tanto de las proyecciones contables tampoco surgía impuesto a las ganancias a liquidar, precisándose que no se estimaba que la posición impositiva se revierta en los próximos ejercicios, esto es, que sus liquidaciones del impuesto arrojen ganancia sujeta a impuesto, hasta tanto se consumen los cargos acumulados por las inversiones realizadas durante la exploración y desarrollo del proyecto (cfr. DDJJ presentada el 31/1/23 y constancia expedida por la AFIP N° 751/2023/00475/1 de fecha 9/3/23).

Fecha de firma: 23/02/2024

Firmado por: ERNESTO SOLA ESPECHE, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: LUIS RENATO RABBI BALDI CABANILLAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: SANTIAGO FRENCH, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA INES DE SIMONE, SECRETARIA DE CAMARA



#37758021#401215319#20240223114731387



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Quiere decir, pues, que la actuación del organismo fiscal en el marco de la RG 5339/23 no puede encuadrarse en este supuesto sin más como una recaudación anticipada del impuesto a las ganancias, mostrándose más bien como la percepción de un tributo inexistente que no puede convalidarse, aun cuando se ponga a disposición del contribuyente la facultad de compensar de oficio los saldos acreedores con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados o determinados. Pues, en el caso, el importe hasta ahora ingresado en concepto de percepciones en el impuesto a las ganancias por la suma de \$79.898.947,71 (cfr. escrito y constancia acompañada el 25/7/23) carece, desde el origen, de sustento impositivo frente a la acreditada inexistencia de impuesto a ingresar -tal como fue reconocido por el propio organismo fiscal durante tres períodos consecutivos, esto es, en los años 2021, 2022 y 2023 (cfr. DDJJ del período 2022 donde surge el saldo a favor del 2021 y el impuesto a ingresar del 2022 y certificado de exclusión respecto al 2023).

Por ello, esta Sala concluye que la decisión de la AFIP carece de razonabilidad, en tanto con los medios que arbitró la norma en análisis se consagró una manifiesta inequidad (cfr. Fallos:310:2845; 311:384; 319:2151; 327:4495, entre otros), que impide convalidar la suspensión implementada, correspondiendo mantener la vigencia del certificado de exclusión del régimen de percepción del impuesto a las ganancias hasta el 31/3/24 y, en consecuencia, dejar sin efecto los arts. 1 y 2 de la RG AFIP 5339/23 para la empresa actora.

En línea con lo apuntado, este Tribunal sostuvo que “la razonabilidad constituye un principio general de derecho -creación doctrinaria y jurisprudencial, con fundamento en los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional-, aplicado específicamente como límite de la discrecionalidad administrativa. Su control implica verificar -además de los requisitos ineludibles de fin público, medio





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

adecuado y ausencia de inequidad manifiesta- la existencia de “circunstancias justificantes”; es decir, que la restricción impuesta a los derechos ha de hallarse fundada en los hechos que le dan origen, procurando que las normas aplicables mantengan coherencia con las reglas constitucionales, de suerte que, su aplicación, no resulte contradictoria con lo establecido por la ley fundamental” (cfr. esta Sala en “Electroquímica El Carmen S.A. c/ AFIP -DGA s/ amparo ley 16.986”, Expte. 41000191/2013, del 19/11/14 con cita a lo decidido por la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires en “Hernández, Alicia Esther y otros c/Municipalidad del Partido de General Pueyrredón s/Demanda Contencioso administrativa”, sent. del 31/03/04 –SAIJ Sumario B0091095 y en “Sánchez Alcadio, Luis c/ AFIP-DGI s/ contencioso Administrativo -Varios”, Expte. 21000259/2008, del 29/4/16).

En efecto, las circunstancias que se han analizado dan cuenta de una manifiesta falta de proporción entre la medida ordenada por la AFIP consistente en la suspensión de la vigencia de los certificados de exclusión referidos a las percepciones del impuesto a las ganancias y la particular situación financiera de Mansfield respecto de ese tributo, imponiéndosele la carga de abonar \$79.898.947,71, cuando desde el año 2021 no cuenta con saldo positivo a ingresar en el impuesto, debiendo por ello revocarse parcialmente en ese aspecto el fallo de primera instancia y acogerse la pretensión sostenida en la demanda.

7. Que en relación al impuesto al valor agregado, se destaca que todo contribuyente está obligado a determinar de manera mensual su posición ante el fisco conforme a la fórmula débito fiscal menos crédito fiscal, por lo que si el resultado es positivo se estará en presencia de saldo técnico a su favor, el cual sólo podrá compensarse con débitos fiscales correspondientes a futuras posiciones fiscales respecto del mismo contribuyente (art. 24 primera parte de la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

ley del impuesto al valor agregado). Esto quiere decir que se trata de saldos de disponibilidad restringida que surgen del excedente de los créditos sobre los débitos fiscales (cfr. Rivero, Silvia, “Impuesto al valor agregado. Manual práctico”, Depalma, 2000, pág. 185 y ss.).

Por otra parte, los saldos a favor dispuestos en el segundo párrafo del art. 24 de la ley de IVA son aquellos que surgen cuando los ingresos son superiores a la obligación fiscal ya que provienen de las retenciones sufridas por el contribuyente en virtud de las percepciones que le han realizado y de los pagos efectuados a cuenta del gravamen. Estos saldos, a diferencia de los correspondientes al primer párrafo del art. 24, sí pueden ser objeto de compensaciones, acreditaciones, devoluciones o transferencias a terceros y, por ello son de libre disponibilidad (cfr. Rivero, Silvia, ob. cit. pág. 185 y ss.).

En este sentido, la RG AFIP 2226/07 que regula los requisitos, plazos, formalidades y demás condiciones para la obtención de los certificados de exclusión de los regímenes de retención, percepción y/o pago a cuenta del impuesto al valor agregado establece que “en aquellos casos en que las percepciones generen saldo a favor, éste tendrá el carácter de ingreso directo y podrá ser utilizado de acuerdo con el segundo párrafo del art. 24 de la ley de impuesto al valor agregado”.

Además y en lo que aquí interesa, en el art. 43 de la ley de IVA se reconoce un régimen especial a los exportadores permitiéndoles “computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, que les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable”, detallándose que si la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

compensación no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante le será acreditado contra otros impuestos a cargo de la AFIP o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables en los términos del art. 29 de la ley 11.683.

Conforme lo expuesto, siendo que lo discutido por la accionante se refiere al pago de las percepciones del IVA por operaciones de importación (cfr. escrito y constancias acompañadas el 25/7/23 al expte. digital donde denunció el pago de \$142.634.473,94) y teniendo en cuenta que conforme el segundo párrafo del art. 24 de la ley del IVA, los saldos a favor por dicho concepto son de libre disponibilidad, lo que implica que pueden ser compensados, acreditados, devueltos o transferidos a terceros, al no haber expuesto la parte actora ningún agravio referido a la imposibilidad legal de acceder a alguna de estas alternativas, no se advierte cual es el perjuicio real que le genera la suspensión del certificado de exclusión, por lo que cabe desestimar en este punto la acción articulada.

Que sin perjuicio de ello, en relación al agravio referido a la postergación del cómputo de las percepciones de aquel tributo por nueve períodos fiscales a la fecha del despacho de la importación (2° párrafo del art. 3 de la RG 5339/23), se resalta que, si bien dicho apartado fue derogado por el punto 3 del art. 1 de la RG 5476/23, mantuvo su aplicación para las importaciones definitivas perfeccionadas con anterioridad al 1/1/24, por lo que la mentada modificación no hizo desaparecer el reproche sostenido por la accionante, advirtiéndose en tal sentido que la referida postergación en el uso del crédito fiscal por nueve períodos posteriores a la fecha de importación modifica el art. 24 de la ley del IVA que establece que los saldos a favor podrán ser computados en el período fiscal siguiente.

Fecha de firma: 23/02/2024

Firmado por: ERNESTO SOLA ESPECHE, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: LUIS RENATO RABBI BALDI CABANILLAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: SANTIAGO FRENCH, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA INES DE SIMONE, SECRETARIA DE CAMARA



#37758021#401215319#20240223114731387



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

De este modo, la norma objetada contraviene lo dispuesto por una ley del Congreso, lo cual vulnera el principio constitucional de legalidad tributaria según el cual le quedó vedado al Poder Administrador no sólo la posibilidad de crear impuestos, tasas o contribuciones, “sino también la posibilidad de modificar los elementos esenciales que componen el tributo. [Y] no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo en la medida que su esencia vienen dada por la representatividad de los contribuyentes” (del dictamen de la Procuración general al que la Corte remite en Fallos: 343:86).

Es que la AFIP, mediante una resolución general, modificó un elemento directamente determinante de la obligación tributaria, en particular la forma de liquidación y compensación del crédito fiscal (Fallos: 321:270), modificando la ley de IVA, lo que la torna inconstitucional en este punto, correspondiendo, en consecuencia, establecer que los saldos a favor podrán ser computados por la actora con la modalidad dispuesta en el art. 24 de la ley del IVA.

8. Que, en relación a las costas, revocándose parcialmente la sentencia recurrida y prosperando con igual alcance la demanda, se estima equitativo imponerlas en ambas instancias en un 70% a cargo de la demandada y el 30% restante a cargo de la actora (art. 71 del CPCCN), sin que corresponda aplicar criterios matemáticos para fijar dichos porcentajes de distribución (confr. este Tribunal en “Lomba, Jorge Rene c/OSDE s/Amparo ley 16.986”, sent. del 17/10/19 y “Nieva Mackan, Inés Elizabeth c/ Universidad Nacional de Salta s/ Acc. de trabajo - Acc. civil” Expte. 8965/2013, sent. del 11/5/21, entre otros).

Por ello, se

RESUELVE:





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

I. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación de Mansfield S.A., y, en consecuencia, **REVOCAR** con igual alcance la sentencia del 19/10/23, y por las razones dadas en los considerandos **DECLARAR** la vigencia del certificado de exclusión que se le otorgara a la actora en el impuesto a las ganancias hasta el 31/3/24 en los términos del art. 7 de la RG 2281/07, **DESESTIMANDO** lo peticionado en análogo sentido respecto del impuesto al valor agregado.

II. HACER LUGAR al pedido de inconstitucionalidad del segundo párrafo del art. 3 de la RG AFIP 5339/23 referido al cómputo de las percepciones del IVA de las importaciones definitivas perfeccionadas con anterioridad al 1/1/24 por las razones dadas en los dos últimos párrafos del considerando 7.

III. MODIFICAR las costas impuestas en la sentencia distribuyéndolas en un 70% a la demandada y el 30% restante a cargo de la actora (art. 71 del CPCCN), reparto que se hace extensivo a esta instancia.

REGISTRESE, notifíquese, publíquese en los términos de las acordadas CSJN 15 y 24 de 2013 y oportunamente devuélvanse.

memé

