



Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE MAR DEL PLATA

En la ciudad de Mar del Plata, a los días del mes de agosto de dos mil veinticuatro, reunidos los Sres. Jueces de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata al análisis de estos autos caratulados: “**NATURAL FISH SA c/ AFIP DGI s/ IMPUGNACION de ACTO ADMINISTRATIVO**”, Expediente FMP 1596/2016, provenientes del Juzgado Federal N° 2, Secretaría N° 1 de esta ciudad. El orden de votación es el siguiente: Dr. Eduardo P. Jiménez, Dr. Alejandro O. Tazza.

El Dr. Jiménez dijo:

I): Que en la fecha 6/2/24 –conforme surge del Sistema Lex100-, se presenta la AFIP, apelando la sentencia de fecha 5/2/24, en tanto hace lugar a la demanda promovida por Natural Fish S.A. en contra de la AFIP-DGA, revocando la Resolución N°242/15 (DI RMDP) dictada el 11/9/15 e impone las costas a la accionante vencida (art. 68 CPCCN).

II) La demandada, por intermedio de sus apoderadas, presenta los agravios el 3/4/24. En primer lugar, considera que el A quo yerra al descartar la aplicación de la RG 3093/11 al caso en cuestión. Recuerda que a los fines de reglamentar el procedimiento del art. 13 de la ley 11.683, la citada norma determina que los montos de las obligaciones determinadas mediante declaración jurada no podrán ser reducidos por rectificativas posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo.

Sostiene que si la actora advirtió errores en su declaración jurada debió dar cumplimiento a la RG 3093/11, la cual establece el procedimiento para rectificarla. Estima que la pretensión de una contribuyente que, luego de haber informado al fisco una declaración jurada “de manera errónea durante 10 años”, pretenda que se le reintegren con intereses los montos abonados de más cuando fue la propia actora quien optó por no recurrir a la vía legal correspondiente, sienta un negativo precedente que atenta contra el sistema previsional.



En segundo lugar, considera que se interpretó erróneamente lo que se considera un error de cálculo, ya que ello se limita a ecuaciones aritméticas. Aclara que de existir un saldo a favor del empleador, éste podrá utilizarlo para la cancelación de otras obligaciones, por lo que no configura un enriquecimiento incausado como pretende la accionante.

En tercer lugar, se agravia de la sentencia en tanto se basa en un informe pericial que ha sido impugnado por esta parte y dicha impugnación, realizada por medio de un consultor técnico, no fue considerada oportunamente.

Finalmente solicita se revoque la sentencia y hace reserva del caso federal.

III) Corrido el traslado de ley de la expresión de agravios en fecha 5/4/24, la parte actora contesta los mismos en fecha 23/4/24 (a los que remito en honor a la brevedad). Encontrándose la causa en condiciones de resolver con el llamamiento de autos para dictar sentencia decretado a fs. 220, es que procedo a abocarme al conocimiento de los aspectos litigiosos traídos a debate.

IV): Previo a comenzar con el desarrollo de las cuestiones propuestas a revisión por parte de esta Alzada, he de señalar que sólo atenderé en el presente voto, aquellos planteos que considero esenciales a los fines de la resolución del litigio. Cabe aquí recordar, con lo señalado, que los jueces no están obligados a considerar todos y cada uno de los pedidos de las partes recurrentes, pues basta que lo hagan respecto de aquellos considerados esenciales y decisivos para el fallo de la causa.

En este sentido, ha sido nuestra Corte Suprema de Justicia quien ha sentado la doctrina según la cual los jueces no están obligados a ponderar una por una y exhaustivamente todas las pruebas agregadas a la causa sino sólo aquellas estimadas conducentes para fundar sus conclusiones, ni a analizar todas las cuestiones y argumentos utilizados que a su juicio no sean decisivos (ver LL 144 p. 611, 27.641-S; LL 145 p. 346; LL 148 p. 692, 29.625-S; Fallos 296:445; 297:333 entre otros).

V) Ahora bien, ingresando a los agravios de la recurrente en cuanto la sentencia de primera instancia revoca la sanción ordenada en la Resol Adm.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE MAR DEL PLATA

Nº242/15, corresponde analizar el marco normativo de la cuestión planteada, partiendo por la regulación específica relativa a la determinación y percepción de impuestos por medio de las declaraciones juradas, cuyos lineamientos están establecidos en el Capítulo III del Título I de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario.

En su art. 11 establece que la determinación y percepción de los gravámenes se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la AFIP. Y, en su art. 13 determina que dicha declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y 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.

A su vez, esta última norma es regulada por la Resolución General 3093/2011, la cual se aplica a los empleadores que presenten declaraciones juradas rectificativas de aportes y contribuciones con destino a los distintos subsistemas de la seguridad social oportunamente ingresados, mediante las cuales se reduzcan los montos de dichas obligaciones, resultando como consecuencia un saldo a favor del empleador (art.1).

En lo que aquí respecta, resulta pertinente recordar que, tal como ha expresado Jarach Dino, la declaración jurada es un “acto debido”, y no meramente espontáneo, suerte de rendición de cuentas. En algunos casos, considera que su función es meramente informativa y su eficacia depende de la existencia de medios de prueba que confirmen la veracidad de los datos suministrados en la declaración (Catalina García Vizcaíno, “Tratado de Derecho Tributario”, Tomo II, Cap. VIII pto. V, Ed. Albeledo Perrot, Bs.As., 2014).

Su presentación por el sujeto pasivo es un acto formal, ya que no se configura ni verifica el hecho imponible ni nace la obligación tributaria, sino que establece su alcance y medida concreta haciéndose exigible. Resulta importante destacar que la declaración jurada presentada por el contribuyente o responsable debe reflejar los datos de la realidad de sus operaciones que configuran la materia imponible. Por esta razón las normas exigen el respaldo



de los antecedentes que permitan apreciar la veracidad de su contenido (Fernando J. Diez y Germán J. Ruetti, “Procedimiento Tributario Ley 11.683 Comentada”, Cap. III, Ed. La Ley, Bs.As., 2016).

Al presentar una declaración jurada, el declarante se halla sujeto a una doble responsabilidad, una de tipo sustantivo al tener que pagar el importe que arroje, y otra de tipo penal por las omisiones, inexactitudes o fraudes que pudiera contener (Catalina García Vizcaíno, Ob. Cit. *ut supra*).

Luego de que el sujeto pasivo presente su declaración jurada, la Administración puede comprobar los datos allí incorporados e investigar los hechos imponderables no declarados o declarados parcialmente, por tener la potestad de comprobación e investigación. Tiene la facultad de iniciar actuaciones tendientes a la verificación y fiscalización de aquellas a fin de comprobar la corrección de su contenido a través de una inspección (Fernando J. Diez y Germán J. Ruetti, Ob. Cit. *ut supra*).

VI) Aclarado lo anterior, puede observarse que la recurrente hace hincapié que se aplique la RG 3093/11 al caso en cuestión por considerar que el error cometido en la declaración jurada no es de cálculo y por lo tanto no corresponde que su monto sea reducido por una declaración posterior.

Es sabido que en principio no es posible reducir por voluntad unilateral del sujeto pasivo el impuesto originariamente determinado presentando una declaración jurada posterior. Pero ello no significa que si determinó su obligación tributaria equivocando su alcance y cuantía no pueda modificarla ajustándola a su verdadera dimensión y alcance. Lo cual puede realizarse mediante la interposición de un reclamo administrativo de repetición, tal como está previsto en el art. 81 de la ley 11.683.

Sin embargo, queda exceptuado a lo desarrollado en el párrafo anterior el caso de los errores de cálculo. Frente a ellos si se puede reducir el monto a través de una declaración jurada rectificativa para eliminar el error por no existir alteración, modificación o controversia sobre el alcance y la medida de la obligación tributaria.

Tal como sostienen Diez y Ruetti, un error de cálculo no se reduce únicamente a las inexactitudes o equivocaciones cometidas en una operación aritmética o de cálculo, sino también a toda otra equivocación en tanto y en





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE MAR DEL PLATA

cuanto no implique la revisión de la causa jurídica de la obligación ni exista diferencia acerca de los elementos que deben ser tomados en cuenta para fijar su cuantía. De lo contrario constituiría un ritual inútil el andamiaje de la repetición para solucionar estos errores (Fernando J. Díez y Germán J. Ruetti, Ob. Cit. *ut supra*).

En consonancia con esta opinión traigo a colación el Dictamen 22 /1982 de la DGI (fecha 23/3/82), en el cual se determinó que el uso de valores o guarismos de inventario o revalúo mal empleados o erróneamente establecidos puede ser asimilado a “simples errores de cálculo”, siempre que sea evidente la ausencia de cualquier intención premeditada que dé lugar a una situación de indebido favorecimiento (Catalina García Vizcaíno, Ob. Cit. *ut supra*). A su vez, en el dictamen (DAL) 14/1993 del Fisco se mantiene este criterio al expresar que sería asimilable a errores de cálculo los casos de aplicación equivocada de una alícuota o de un coeficiente de actualización, o el incorrecto encasillamiento de una cifra en el propio cuerpo de una declaración jurada.

En este caso puede observarse que el actor presenta el 8/10/14 su declaración jurada original en concepto de aportes y contribuciones de seguridad social correspondientes al periodo 9/2014, el 28/1/15 la primera declaración rectificativa y el 21/4/15 la segunda rectificativa. De las mismas surge un saldo a favor de la AFIP por el monto de \$38.110,14, \$74.029,40 y \$38.144,58 en el mismo orden (ver fs. 6/13, 14/19, 20/26 y 54 del Exp Adm XXX). El actor, para acreditar que hubo un error de cálculo al haber asentado mal los salarios de tres empleados, presenta a fs. 27/29 los recibos de sueldo de los mismos.

Resulta claro que el monto de dichos recibos coincide con el monto denunciado en la declaración original y en la segunda rectificativa (ver fs. 8, 22 y 29 correspondiente al Sr. Dilarregui, fs. 9, 23 y 28 del Sr. Souriau, y fs. 11, 25 y 27 del Sr. Almonacid en el exp. adm.).

A su vez, fue ofrecida una prueba pericial, de la cual surge que la primera declaración rectificativa no se corresponde con declaraciones anteriores o posteriores, corrobora los montos de los salarios de los empleados de la actora en el periodo 9/2014, y concluye que el monto que



correspondía depositar era el correspondiente a la declaración jurada original y la segunda rectificativa, cuyos importes resultan similares (ver puntos 4, 5 y 6 de la pericia a fs. 188/190). Si bien dicha pericial fue impugnada a fs. 208/215 tal como se desarrolla en los agravios, la misma no realiza observaciones sobre los puntos aquí destacados.

Bajo tal silogismo, coincido con el A quo cuando categoriza esta situación como un error de cálculo que habilita la corrección del monto sin necesidad de atravesar por un largo proceso administrativo, pues al comparar las declaraciones juradas y los recibos de sueldo de los empleados pudo corroborarse que en la primera rectificativa al producirse un error de hecho por ingresar incorrectamente los montos se generó el error de cálculo.

Lo analizado me lleva a inferir que estamos en presencia de lo que en doctrina se conoce como un error material o de hecho que se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando por sí solo su evidencia, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose prima facie por su sola contemplación. Conforme señala Soler, tiene que tratarse de simples equivocaciones elementales, de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; debe ser un error claro y patente que no dependa de una interpretación normativa; no debe producir una alteración fundamental en el sentido del acto; y debe aplicarse un criterio restrictivo.

Aquí no se ve perjudicada la recurrente pues recordemos que al presentar una declaración jurada rectificativa no se cambia la situación jurídica, ya que el verdadero acto de liquidación con virtualidad jurídica es cuando la Administración acepta o rectifica el impuesto declarado por el contribuyente (Soler, Osvaldo H. (20/9/19), "Declaración Jurada Rectificativa en Menos", Ed. La Ley, cita online: AR/DOC/2493/2019). Y en este caso, la AFIP no habría verificado aún al momento de presentar la segunda rectificativa.

Siendo que resulta sencillo encontrar el error en la primera rectificativa considero que sería desacertado que la AFIP se mantenga firme al exigir que la actora abone el desorbitado monto de aquella. Bien ha expresado D'Agostino respecto al tema de análisis al expresar que "*Cuando el Fisco se*





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE MAR DEL PLATA

aferre a la cifra originalmente declarada, a sabiendas de que ella no respeta la efectiva medida del hecho imponible, está privilegiando el acto de la presentación de la liquidación impositiva en desmedro de los elementos configurantes de la base de cálculo del impuesto, lo que significa otorgarle a dicho acto fuerza de nacimiento de la obligación. Y esto, sabido es, no se compadece con nuestro derecho tributario positivo.”.

En materia tributaria es conocida la importancia que tiene la búsqueda de la verdad material de los hechos, tanto es así que nuestra excelentísima Corte lo ha señalado al expresar que constituye un verdadero principio rector de la actividad administrativa la búsqueda de la verdad material de la situación fiscal verificada, y que el Fisco no está obligado solamente a recaudar sino también determinar la exacta cuantía de la obligación tributaria (*“La Biznaga SAACIFyM c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición de Impuesto”*, de fecha 31/3/87, Fallos: 310:714) (Soler, Osvaldo H., Ob. Cit. *ut supra*).

Teniendo en cuenta todo lo desarrollado, considero que el A quo ha aplicado correctamente la jurisprudencia citada en resolución apelada *“Toledo, Gustavo Damián c/ AFIP s/ Proceso de Conocimiento”* (Exp. 34814/2017) de fecha 17 de junio de 2021, donde, estando ante un caso análogo al aquí en ciernes, se determina la existencia de error de cálculo producido al momento de determinar la base imponible y se procede a aplicar el caso de excepción del art. 13 de la ley 11.683. Para resolver así se tuvo en cuenta el concepto de error de cálculo desarrollado en su Dictamen 14/93 (DAL) mencionado *ut supra*.

Y, si bien este caso también fue previo a la modificación de la ley 11.683 hecha por la ley 27.430, estimo que no debe dejarse de lado que este criterio desarrollado es incorporado a la actual normativa, la cual añade al art. 13 como salvedad los errores materiales. Es así que se flexibilizó la limitación a rectificar las declaraciones juradas en menos pues añade como salvedad también el error de hecho. Esta flexibilidad denota que la ley ha reconocido la posibilidad de que el contribuyente incurra en error que distorsione la verdad material y, ante ello, admite su corrección (Soler, Osvaldo H., Ob. Cit. *ut supra*).



En cuanto al enriquecimiento sin causa mencionado por la recurrente tiene dicho la doctrina que la rectificación en el caso de errores de cálculo da lugar a la devolución del excedente pagado, el que se puede compensar con deudas provenientes de otros tributos, sin necesidad del pronunciamiento expreso de AFIP (Catalina García Vizcaíno, Ob. Cit. *ut supra*). Aun así, en este caso la actora todavía no realizó el pago del monto que surge de la primera rectificativa y considero que habiéndose acreditado el error de cálculo previo al pago tampoco correspondería que se realice para que luego deba ser compensado con una futura obligación. Ello sería contrario a lo establecido por nuestro Código Civil en su art. 499 que dice “No hay obligación sin causa, es decir, sin que sea derivada de uno de los hechos, o de uno de los actos lícitos o ilícitos, de las relaciones de familia, o de las relaciones civiles”.

Al respecto explica Llambías que no es concebible una obligación que carezca de causa eficiente y que semejante figura aunque tuviese la apariencia de obligación sería como tal jurídicamente inexistente y exigiría que no se la tratara conforme su apariencia sino de acuerdo con su efectiva realidad sustancial. Pues, el régimen propio de las obligaciones le sería extraño a esa situación, en la que el titulado acreedor no sería tal (Jorge J. Llambías, “Código Civil Anotado”, Tomo II-A, págs. 26-34, Ed. Albeledo Perrot, Bs.As., 2004).

Por todo ello, es que corresponde rechazar la apelación interpuesta y confirmar la sentencia recurrida.

VII): Finalmente, en cuanto a las costas de Alzada, entiendo que corresponde imponerlas por su orden ya que en virtud de lo controvertido de la materia puesta en análisis y del dictado de precedentes jurisprudenciales no uniformes el accionante pudo creerse con derecho a litigar (art. 68, 2° párrafo CPCCN).

VIII): Por ello es que entiendo procedente proponer al Acuerdo; **1) RECHAZAR LA APELACIÓN** impetrada en Autos y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sentencia puesta en crisis en todo y cuanto fue objeto de apelación y agravios; **2) IMPONER LAS COSTAS** por su orden (Art. 68, 2° párr. del CPCCN).

Tal, el sentido de mi voto.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE MAR DEL PLATA

El Dr. Tazza dijo:

Adhiero a la solución propuesta por mi colega preopinante, por compartir los fundamentos expresados en su voto.

Fecha de firma: 30/08/2024

Firmado por: EDUARDO PABLO JIMENEZ, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: ALEJANDRO OSVALDO TAZZA, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: WALTER DAVID PELLE, SECRETARIO DE CAMARA



#28077324#424145133#20240826082156276

/// del Plata, de agosto de 2024.

VISTOS:

Estos autos caratulados: “**NATURAL FISH SA c/ AFIP DGI s/ IMPUGNACION de ACTO ADMINISTRATIVO**”, Expediente FMP 1596/2016, provenientes del Juzgado Federal N° 2, Secretaría N° 1 de esta ciudad y lo que surge del Acuerdo que antecede;

SE RESUELVE:

1) RECHAZAR LA APELACIÓN impetrada en Autos y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sentencia puesta en crisis en todo y cuanto fue objeto de apelación y agravios.

2) IMPONER LAS COSTAS por su orden (Art. 68, 2º párr. del CPCCN).

REGÍSTRESE. NOTIFÍQUESE. DEVUÉLVASE.

DR. ALEJANDRO O. TAZZA
JUEZ DE CÁMARA

DR. EDUARDO P. JIMÉNEZ
JUEZ DE CÁMARA

Se deja constancia que se encuentra vacante el cargo de tercer integrante de este Tribunal (art. 109 RJN); que los jueces han firmado electrónicamente esta sentencia desde sus respectivos despachos; y que en el día de la firma de la misma en el Sistema Lex 100 fue notificada electrónicamente a las partes con domicilio constituido.

Fecha de firma: 30/08/2024

Firmado por: EDUARDO PABLO JIMENEZ, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: ALEJANDRO OSVALDO TAZZA, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: WALTER DAVID PELLE, SECRETARIO DE CAMARA



#28077324#424145133#20240826082156276



Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE MAR DEL PLATA

DR. WALTER D. PELLE

SECRETARIO

Fecha de firma: 30/08/2024

Firmado por: EDUARDO PABLO JIMENEZ, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: ALEJANDRO OSVALDO TAZZA, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: WALTER DAVID PELLE, SECRETARIO DE CAMARA



#28077324#424145133#20240826082156276