



Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA A

Autos: “VALDIVIA MASINI, LUIS ROBERTO c/ AFIP – DGI s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO”

En la ciudad de Córdoba, a 29 días del mes de octubre del año dos mil veinticuatro, reunidos en Acuerdo de Sala “A” de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial para dictar sentencia en estos autos caratulados: “**VALDIVIA MASINI, LUIS ROBERTO c/ AFIP – DGI s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO**” (FCB 1982/2021/CA1), venidos a conocimiento de este Tribunal en virtud del recurso de apelación deducido por el apoderado de la demandada -Dr. Juan Carlos Zorrilla- en contra de la Sentencia dictada con fecha 28 de agosto de 2023 por el Sr. Juez Federal N° 2 de Córdoba.

Puestos los autos a resolución de la Sala, los señores Jueces emiten su voto en el siguiente orden: **ABEL G. SANCHEZ TORRES – EDUARDO AVALOS – GRACIELA S. MONTESI.**

El señor Juez de Cámara, doctor Abel G. Sánchez Torres, dijo:

I.- Llegan las presentes actuaciones a estudio y decisión de esta Tribunal con motivo del recurso de apelación deducido por el apoderado de la demandada -Dr. Juan Carlos Zorrilla- en contra de la Sentencia dictada con fecha 28 de agosto de 2023 por el Sr. Juez Federal N° 2 de Córdoba, que dispuso: “*I.- Hacer lugar a la demanda interpuesta por Luis Roberto Valdivia Masini, en función de los considerandos precedentes a los cuales me remito, y en consecuencia ordenar a la Administración Federal de Ingresos Públicos que proceda a rehabilitar el uso pleno de la CUIT de Luis Roberto Valdivia Masini y a eliminarlo de la base de datos APOC. II.- Imponer las costas del presente proceso a la demandada en razón del hecho objetivo de la derrota (art. 68 del CPCCN). III.- Fijar los honorarios profesionales de los abogados de la parte actora, en conjunto y proporción de ley, de los Dres. Héctor E. Villegas Ninci y Julieta A. Luchessi en su carácter de letrados patrocinantes del actor, en conjunto y proporción de ley, en la suma de trescientos ochenta y seis mil setecientos sesenta pesos (\$ 386.760), que equivalen a 20 UMA. No corresponde fijar honorarios respecto*

USO OFICIAL



de los letrados representantes de la AFIP por ser profesionales a sueldo del Estado Nacional (art. 2 de la ley 24.432). Adicionar a los honorarios regulados el interés de la tasa pasiva promedio que mensualmente publica el B.C.R.A –en caso de mora-, hasta su efectivo pago y deberán abonarse mediante el mecanismo de previsión presupuestaria previsto a tal fin. IV.- Ordenar a la demandada acreditar, en el término de diez (10) días de la inclusión presupuestaria del honorario regulado teniendo en cuenta el valor del UMA al momento de efectuarla, sin perjuicio de lo cual, su pago será reputado como definitivo y cancelatorio si se abona el valor UMA vigente al momento de efectuarse efectivamente el pago. V.- Protocolícese y hágase saber”.

II.- La recurrente expresa agravios mediante presentación incorporada a las actuaciones digitales con fecha 02/11/2023. Manifiesta que la sentencia carece de una verdadera fundamentación, que efectúa una arbitraria aplicación de las normas en juego y que vulnera las facultades propias de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Concretamente, se agravia al entender que el *a quo* realiza un análisis incorrecto de la Resolución General N° 3832/2016 en cuanto postula que se trata de una resolución interna de la administración que regula su funcionamiento y organización y que, por consiguiente, solo alcanza a los funcionarios y empleados públicos dependientes. Explicita que tal interpretación desconoce la verdadera naturaleza jurídica de las Resoluciones Generales como actos administrativos externos, generales y resolutivos y las confunde con las Instrucciones Generales. Cita jurisprudencia que avala la legalidad de la Resolución General N° 3832/16.

En virtud de los argumentos expuestos, solicita se haga lugar al recurso de apelación incoado y se revoque el decisorio impugnado, con costas a la contraria. Formula reserva de caso federal.

Corrido el traslado de ley, resulta evacuado por la contraria mediante presentación de fecha 07/12/2023, incorporada a fs. 448/457 del Lex100, a través de la cual solicita que se declare desierto el recurso de apelación deducido por el Fisco, atento





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA A

Autos: “VALDIVIA MASINI, LUIS ROBERTO c/ AFIP – DGI s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO”

no constituir una crítica concreta y razonada del decisorio impugnado y, en subsidio, que se rechacen los agravios y se confirme el decisorio en todo cuanto decide, con costas a la recurrente, todo en virtud de los argumentos a cuya lectura remito en honor a la brevedad.

III.- Previo a ingresar al tratamiento de la cuestión sometida a consideración, corresponde efectuar una breve síntesis de los hechos y el derecho en que cada una de las partes fundó su postura y en función de los que quedó trabado el contradictorio.

La actora con fecha 08/04/21, con el patrocinio letrado de los Dres. Héctor E. Villegas Ninci y Julieta A. Luchessi, inicia demanda contenciosa administrativa en los términos del art. 23 de la Ley N° 19.549 en contra de la negativa tácita de la AFIP, ante la “disconformidad” interpuesta por el actor el 8 de marzo de 2021 conforme lo habilita el art. 35 inc.) h de la ley 11.683 y solicita la declaración de inaplicabilidad en el caso concreto del art. 35 inc. h) de la ley 11.683 y de la RG de la AFIP 3832/16. En subsidio, pide la declaración de inconstitucionalidad de la normativa antes mencionada. Finalmente, requiere se ordene a la AFIP-DGI que proceda a reactivar su CUIT y su exclusión de la base APOC.

Fundamenta su pretensión indicando en primer lugar la inexistencia de un acto administrativo que disponga la limitación de su CUIT y de notificación al respecto. Resalta que de las constancias administrativas se desprende que la AFIP procedió a limitar su CUIT e incluirlo en la Base de Contribuyentes no Confiables sin resolución fundada ni notificación y que -tal proceder- violenta derechos y garantías reconocidos constitucionalmente tales como el derecho de defensa, al debido proceso adjetivo, el derecho a ser oído y a una decisión fundada. Asimismo, expresa que la base de datos APOC es una base de consulta libre e irrestricta, por lo que su inclusión allí equivale a un informe oficial presuncional y sin aval judicial ni legal. Sobre el punto cita

USO OFICIAL



jurisprudencia que avala su postura. Agrega que tal proceder resulta desproporcionado, en tanto la suspensión de la CUIT le impide el ejercicio de cualquier actividad, lo que vulnera el derecho consagrado en el art. 14 de la CN.

A su turno comparece la demandada -AFIP/DGI- quien contesta demanda a través de su apoderado – Dr. Juan Carlos Zorrilla-. Luego de negar en general y en particular los planteos de la actora, manifiesta que el proceder del fisco encuentra su causa en un procedimiento de inspección que tuvo su origen en la O.I. N° 1588400, siendo una derivación de la OI N° 1451693 donde se informaron las inconsistencias detectadas. Por tales razones, postula que la decisión cuestionada no resulta arbitraria ni infundada. En consecuencia, defiende la legitimidad de la actuación del Fisco y expresa que tal accionar encuentra fundamento en la RG 3832/16 y en las facultades otorgadas al Administrador Federal por el art. 3 del Decreto N° 618/1997, por lo que solicita el rechazo de la demanda con costas.

La sentencia dictada por el magistrado de grado con fecha 28/08/2023 hizo lugar a la demanda, ordenando a la AFIP a rehabilitar el uso pleno de la CUIT de Luis Roberto Valdivia Masini y a eliminarlo de la base de datos APOC. Para así resolver, entendió que, pese a las inconsistencias detectadas por la Administración que a su criterio justificarían disponer medidas preventivas, obvió el procedimiento legalmente previsto para proceder de tal manera, adoptando las medidas restrictivas de hecho, sin poner en marcha los mecanismos contemplados por la norma que habilitan el ejercicio pleno del derecho de defensa por parte del afectado. Agrega que, sumado a ello, tampoco se acogió al régimen legal previsto ante la “disconformidad” planteada por escrito y formalmente por parte del administrado, ya que permaneció en silencio ante la queja del contribuyente, obligándolo a ocurrir a esta sede.

En relación con la defensa esgrimida por la demandada consistente en que su actuación encuentra fundamento en la RG N° 3832/2016 consideró que se trata de un acto administrativo interno que no produce efectos con relación a los administrados,





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA A

Autos: “VALDIVIA MASINI, LUIS ROBERTO c/ AFIP – DGI s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO”

puesto que agota su eficacia dentro de la esfera de la propia administración y que, dado su carácter, de ninguna manera puede prevalecer sobre el procedimiento que se ha establecido en la ley 11.683 art. 35 inc. h), que es una Ley de la Nación, con validez erga omnes.

Contra el mentado decisorio, la representación legal de la parte demandada dedujo recurso de apelación (31/08/23) en los términos reseñados en el considerando anterior y a cuyo fin se elevaron las actuaciones ante esta Alzada para su resolución.

IV.- En este estado corresponde ingresar al tratamiento del recurso de apelación incoado por la demandada. A mérito de lo reseñado precedentemente, la cuestión a resolver se circunscribe a analizar si corresponde o no confirmar el decisorio del magistrado interviniente que acogió la acción presentada por el señor Luis Roberto Valdivia Masini, ello teniendo en consideración que las pretensiones objeto de demanda son disímiles -exclusión de la Base Apoc y restablecimiento de la CUIT- y que, incluso, el procedimiento recursivo previsto en el art. 35 difiere en su efecto.

Analizaré en primer término la queja referida a la legitimidad de la inclusión de la rubrada en la base E-Apoc.

En relación al punto, cabe recordar que la denominada Base de Datos de Comprobantes Presuntamente Apócrifos –“Base Apoc”- fue creada por la Instrucción General 326/1997 y actualmente se encuentra regulada por la Instrucción General (DI PYNF) N° 748/2005, que implementó una aplicación informática llamada “Base e-Apoc”, que contiene la identificación de aquéllos sujetos generadores de créditos fiscales o gastos susceptibles de ser impugnados a los contribuyentes en vista a la necesidad de establecer pautas y procedimientos para la detección y registro de nuevos sujetos caracterizados como apócrifos. La inclusión de los contribuyentes en la mencionada base tiene por finalidad primordial, advertir a todos aquellos que contraten con las personas incluidas en ella que quedarán obligados a acreditar la veracidad de sus

USO OFICIAL



operaciones por otros medios de prueba distintos a las facturas emitidas; a la vez que se constituye en un registro abierto al público en general al cual se accede para constatar los datos de las empresas con las cuales se está negociando. Finalmente, mediante la Resolución General N° 32832/16 AFIP estableció un procedimiento de carácter general para la evaluación periódica de los contribuyentes y responsables, mediante controles sistémicos ejecutados en forma centralizada, en función de los incumplimientos y/o inconsistencias que pudieran acaecer y en su art. 3 (con modificaciones introducidas por la RG N° 408/2017) se dispuso que para todos los contribuyentes y responsables inscriptos se verificará su inclusión en la “Base de Contribuyentes no Confiables” respecto de los cuales se haya constatado o detectado inconsistencias en relación a la capacidad operativa, económica y/o financie, que difiere de la magnitud, calidad o condiciones que exteriorizan sus declaraciones juradas, los comprobantes respaldatorios emitidos, o que no reflejaren la operación que intentan documentar, o la ausencia de éstos.

En relación a la referida inclusión de los contribuyentes en la base en cuestión, el suscripto tiene dicho que más allá de las consideraciones efectuadas respecto al marco que regula la mencionada Base e-Apoc (ver al respecto “*Battistella, Ivana Alejandra c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Amparo Ley N° 16.986*”, *Sentencia del 31/05/18*; “*BARROS, Nelson Bartolo c/ AFIP – DGI – Amparo Ley N° 16.986*” (FCB 22844/2014, *Sentencia de fecha 10/05/2016, entre otros*), lo cierto es que corresponde analizar cada caso en concreto a los fines de efectuar un control sobre el procedimiento llevado a cabo y así poder verificar si hubo o no arbitrariedad en el obrar del Fisco. En este sentido me he pronunciado recientemente en autos: “*HAF SRL c/ Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP s/ Amparo Ley 16.986*” (FCB N°374/2023).

Concretamente, en autos, de las probanzas acompañadas surge que el Fisco, con fecha 27/04/17 inició un proceso de verificación con el objeto de profundizar la





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA A

Autos: “VALDIVIA MASINI, LUIS ROBERTO c/ AFIP – DGI s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO”

investigación iniciada a raíz de inconsistencias detectadas en la actuación SIGEA N°: 16081-250-2015 tramitada por la División Fiscalización N° 4, en las que se concluyó: *“En virtud del monitoreo que esta División Fiscalización Simultánea realiza respecto del Programa de Consulta de Operaciones Cambiarias (COC) establecido por el Anexo VI de la R.G. 3421/12, se observó “prima facie” que la situación fiscal del contribuyente del asunto no resultaría compatible con los giros al exterior realizados, por lo que se solicitó el bloqueo preventivo y transitorio para registrar operaciones en el sistema de “consulta de Operaciones Cambiarias” (COC) y se profundicen las tareas de investigación”* (fs. 36/37 documento 4 acompañado como documentación adjunta a la contestación de demanda, obrante a fs. 307/333 Lex100, Expte. Administrativo Cuerpo I). A raíz de ello el F 8167/BIS Resumen de Investigación solicitó se de continuidad al trámite y la verificación de las inconsistencias detectadas (fs. 53, documento 4 ya reseñado).

Ordenada la remisión, se libró O.I. N° 1451693 de fecha 08/03/2016, que le fue notificada mediante Requerimiento N° 0110002016011849104 F. 8600/I el mismo día 08/06/16 por intermedio de la Inspectora Cra. María Graciela Arce, al domicilio fiscal constituido (según constancias fs. 5 del Expediente Administrativo Cuerpo N° 2, acompañado a fs. 253/306 Lex100), requerimiento que fue cumplimentado por el Sr. Valdivia Masini mediante presentación de Multinota F. 206/I (01/06/2016). Con posterioridad, al ser citado personalmente, se le notificó un nuevo requerimiento N° 0110002016035623104 (15/06/16) y se labra Acta N° 0110002016037509701 donde el compareciente detalla su actividad comercial como “Operador Logístico – Agente de Carga Internacional de Transporte Terrestre” que se centra en la intermediación entre los exportadores e importadores de los países sudamericanos y explicita los mecanismos de facturación.

USO OFICIAL



El informe final de Inspección de fecha 01/09/2016 ordena girar los antecedentes a investigación a fin de que esa división evalúe los pasos a seguir. Posteriormente, mediante Informe Final de Inspección F. 8549 de fecha 18/10/2016 (fs. 74/80), se concluye que, habiendo culminado la etapa preventiva, corresponde girar los antecedentes a investigación y se recomienda profundizar el análisis de la operatoria completa del contribuyente y solicitarse la colaboración de Aduana, a fin de determinar la veracidad de las operaciones, dadas las irregularidades presentadas, la falta de aporte de documentación respaldatoria del transporte de carga.

Posteriormente, se libra O.I. N° 1588400 (26/04/18) emitida por la Div. Fiscalización N° 4, derivada de O.I. N° 1451693, en cuyo Informe Final de Inspección Jefatura concluye: *“Teniendo en cuenta lo informado bajo la Orden de Intervención N° 1451693 y lo auditado y manifestado en la presente verificación, es opinión de esta fiscalización que el contribuyente Valdivia Masini Luis Roberto debe ser incorporado en la base APOC IG 748/2005 puntos 2.2.6. SIN CAPACIDAD ECONÓMICA, 2.2.7. SIN CAPACIDAD FINANCIERA Y 2.2.10. IRREGULARIDADES EN LA CADENA DE COMERCIALIZACIÓN, atento a las inconsistencias descriptas en párrafos anteriores. (...) Teniendo en cuenta lo expuesto y habiendo agotado la etapa preventiva, se descargan las presentes actuaciones girando las mismas a Sección Gestión y Control, luego de la carga en base APOC y su correspondiente digitalización...”* (ver Expediente Administrativo N° V).

Se advierte así que, luego de culminada la verificación, se dispuso la inclusión del contribuyente en la Base e-Apoc, situación de la cual el contribuyente tomo conocimiento mediante visualización en el sistema y, en consecuencia, con fecha 08/03/2020 presentó “Disconformidad” en los términos de lo dispuesto por el art. 35, inc. h) de la Ley N° 11.683, y ante la falta de resolución, presentó pronto despacho con fecha 11/12/2020 el cual, no habiendo sido contestado, motivó el inicio de la presente acción.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA A

Autos: “VALDIVIA MASINI, LUIS ROBERTO c/ AFIP – DGI s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO”

Lo expuesto me permite concluir que, el contribuyente en el marco de procedimiento de fiscalización llevado a cabo, no tuvo la posibilidad de cuestionar su inclusión en la Base, luego de que la misma se produjo y por ende, no pudo ejercer su derecho de defensa. De hecho, luego de presentada la disconformidad, el Fisco omitió contestar dicho reclamo o dar inicio a procedimiento alguno conducente a motivar la decisión adoptada.

En virtud de lo expuesto, soy de opinión que corresponde confirmar el decisorio impugnado en cuanto ordena la exclusión del Sr. Valdivia Masini de la citada base.

V.- Corresponde abordar la queja planteada por la demandada referida a la incorrecta valoración de la Resolución General N° 3832/2016 al considerarla un acto interno de la Administración que no produce efectos jurídicos respecto a los contribuyentes y, por consiguiente, no puede prevalecer sobre el procedimiento establecido por el art. 35, inc. h) de la Ley N° 11.683 que posee efecto erga omnes.

En relación al punto, cabe efectuar una breve reseña de las normas que rigen la limitación de la CUIT.

La Resolución General AFIP 3358/2012, estableció la inhabilitación unilateral y sin resolución mediante de las CUIT por el Organismo Recaudador, la cual fue declarada inconstitucional por este Tribunal en el precedente “Saigón” por diversos motivos, entre los que se encontraba que no establecía procedimiento recursivo alguno a efectos que el contribuyente pueda presentar un descargo.

Luego, AFIP deroga la misma mediante el dictado de la Resolución General N° 3832/2016 por la que se aprobó en el ámbito del “Sistema Registral” los “Estados Administrativos de la CUIT”, a efectos de establecer para los contribuyentes y responsables distintos grados de acceso a los servicios con Clave Fiscal y a determinados trámites.

USO OFICIAL



En lo que aquí respecta, esta nueva normativa establece que los aludidos estados administrativos surgirán de la evaluación periódica que realizará la AFIP en forma centralizada, para los sujetos con fecha de inscripción –alta de la CUIT- previa al 01/01/ del año inmediato anterior a la fecha del proceso. Asimismo, para todos los contribuyentes y responsables inscriptos ante la AFIP se verificará su inclusión en la “Base de Contribuyentes no Confiables”, que comprende a los sujetos respecto de los cuales se haya constatado o detectado inconsistencias en relación a la capacidad operativa, económica y/o financiera, que difiere de la magnitud, calidad o condiciones que exteriorizan sus declaraciones juradas, los comprobantes respaldatorios emitidos, o que no reflejen la operación que intentan documentar, o la ausencia de éstos.

Como resultado de la evaluación periódica y de constatare alguna de las situaciones previstas en la Resolución General, se modificará el estado administrativo de CUIT, publicándose dicha novedad en el sitio institucional, opción “Consulta Estados Administrativos de la CUIT”.

En los artículos 2 y 3 de la precitada resolución se establecieron causales de limitación y exclusiones en razón de incumplimientos o inconsistencias.

Finalmente, la Ley N° 27.430, modifica el art. 35 de la Ley N° 11.683, determinando en su inc. h) que la AFIP “... *podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar los créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El Reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto, en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días,*





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA A

Autos: “VALDIVIA MASINI, LUIS ROBERTO c/ AFIP – DGI s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO”

La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549” (propio el subrayado).

Que la inclusión del contribuyente en la Base Apoc produce directamente la suspensión o limitación de la CUIT. Sin embargo, tal como surge de la citada norma, se ha dispuesto el efecto devolutivo de la impugnación contra la primera, y suspensivo contra la segunda. Es decir, conforme lo expuesto, la limitación de la CUIT no puede ejecutarse hasta el agotamiento de la vía recursiva con efecto suspensivo conforme lo previsto por el art. 35, inc. h) de la Ley N° 11.683, lo cual exige el dictado de un acto administrativo que confirme la exclusión, todo lo cual no sucedió en autos.

Es por ello que considero que corresponde confirmar la sentencia impugnada. Doy razones.

En primer término, tal como se expuso anteriormente, el Fisco no dictó una resolución fundada que disponga la limitación de la CUIT de la contribuyente y que le garantice el ejercicio de su derecho de defensa. Por el contrario, dicha determinación se adoptó mediante un informe final de inspección dictado con fecha 02/04/2018 mediante el cual la División Fiscalización recomendó la inclusión del contribuyente en la Base Apoc. Por otra parte, presentada la disconformidad por el contribuyente, el Fisco dio ejecución a la limitación, en clara violación de lo dispuesto por el art. 35, inc. h) de la Ley N° 11.683.

En efecto, conforme surge de las constancias del expediente administrativo acompañado, la A.F.I.P., luego de notificar al Sr. Valdivia Masini (08/03/16) el Requerimiento F. 8600/I N° 0110002016011849104 y, posteriormente el 15/06/16 el Requerimiento F. 8600// N° 0110002016035623104 en virtud del cual se le solicita que acompañe más documentación y; luego de que el contribuyente concurra a la repartición y presente Multinota F. 206/I el 01/06/16 a fin de adjuntar la documentación requerida,

USO OFICIAL



de que se labre Acta F. 8400 N° 0110002016037509701 en la cual explicita su actividad comercial de acuerdo a lo requerido; el Fisco continúa con la instrucción y se efectúan nuevos requerimientos, los cuales fueron cumplimentados en parte por el contribuyente mediante el acompañamiento de nueva documentación (13/06/2017) y mediante presentaciones de Multinota F.206 (10/08/17). En el marco de dicho procedimiento, se dicta Informe Final de Inspección con fecha 26/04/2017 por el cual se concluye que “... *teniendo en cuenta lo informado bajo la Orden de Intervención N° 1451693 y lo auditado y manifestado en la presente verificación, es opinión de esta fiscalización que el contribuyente Valdivia Masini Luis Roberto debe ser incorporado en la base APOC IG 748/2005 puntos 2.2.6. SIN CAPACIDAD ECONÓMICA, 2.2.7. SIN CAPACIDAD FINANCIERA y 2.2.10. IIREGULARIDADES EN LA DACENA DE COMERCIALIZACIÓN, atento a las inconsistencias descriptas en párrafos anteriores*”.

De acuerdo a la reseña formulada y descripción de las circunstancias de la causa, el contribuyente fue limitado en su CUIT sin contar con un acto administrativo dictado por el fisco que así lo hubiere dispuesto.

Que –reitero- si bien en virtud de lo dispuesto por el art. 35, inc. h el Fisco puede disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias, la limitación de la CUIT no puede ejecutarse hasta el agotamiento de la vía recursiva con efecto suspensivo expresamente prevista en el mencionado artículo, lo cual exige el dictado de un acto administrativo expreso

Tal como se detalló a lo largo del presente, se encuentra acreditado que AFIP incluyó al contribuyente Valdivia Masini en la Base e-Apoc sin notificar el acto





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA A

Autos: “VALDIVIA MASINI, LUIS ROBERTO c/ AFIP – DGI s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO”

administrativo que así lo disponía y mantuvo la cancelación de la CUIT a pesar de haberse formulado el reclamo previsto en el art. 35, inc. h) de la Ley N° 11.683.

De este modo, entiendo que se encuentra configurada una vía de hecho por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la medida en que puso en ejecución un acto (o más estrictamente un hecho) estando pendiente un recurso administrativo que, en virtud de norma expresa, debió conllevar la suspensión de sus efectos ejecutorios (art. 9, inc. b) de la Ley N° 19.549).)

Lo expuesto revela que la AFIP desplegó comportamientos materiales que importan vías de hechos administrativas elusivas de un derecho o garantía constitucional, expresamente prohibidas por el art. 9 de la Ley N° 19.549 texto vigente al momento de los hechos nlizados. Con su accionar, afectó el derecho de la parte actora al debido proceso adjetivo, derecho a ser oído y a una decisión fundada conforme lo establecido por el art. 1° inc. f) dicha Ley de Procedimientos Administrativos. Dicho accionar material absolutamente irregular de la Administración, sin base de sustentación en un acto administrativo previo, y que se ejecuta en violación al procedimiento expreso reglado por el art. 35, inc. h) de la Ley N° 11.683 para el caso concreto, configura – como ya se expuso- una ‘*vía de hecho administrativa*’ entendida como la violación del principio de legalidad por la acción material de un funcionario o empleado de la Administración Pública, en cuanto desborda sus atribuciones legítimas y trae aparejada una restricción o cercenamiento de derechos o garantías constitucionales. Dicha conducta se encuentra expresamente prohibida por el art. 9 inc. a) de la LNPA, que precisa: “*La Administración se abstendrá: a) De comportamientos que importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantía constitucionales...*”.

Autorizada doctrina ha entendido que cuando el comportamiento administrativo no reconoce como fundamento una decisión administrativa, la conducta de la Administración es irregular. En el tema, Marienhoff en “*Tratado de Derecho*

USO OFICIAL



Administrativo” (Tomo II – LexisNexis- Abeledo Perrot- Buenos Aires 2005-Pág. 194 y sig.). Así, la necesidad del dictado de un acto administrativo de alcance particular, hace al principio de legalidad y permite al administrado defenderse y/ o en su caso subsanar irregularidades que desconoce. En este extremo, no puede soslayarse que la ley de Procedimiento Administrativo N° 19.549, establece como requisito general, entre otros, el del “debido proceso adjetivo”, que comprende especialmente el derecho de los administrados a una decisión fundada con la posibilidad de exponer razones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, circunstancia que se contrapone con la conducta del Organismo Recaudador en el caso bajo estudio, donde no existe un acto administrativo.

Así, el art. 7 de la LNPA establece los requisitos esenciales, entre los cuales cabe destacar: “...b) *deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable...*d) *antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico...*e) *deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto...Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad...*”. Por su parte, el art. 7 del Decreto N° 618/97 establece las facultades para regular lo relativo a la forma y modo en que los contribuyentes y demás sujetos tributarios deben inscribirse en los distintos registros que lleve AFIP, pero en modo alguno surge que el órgano recaudador cuente con potestad para cancelar o dar de baja de oficio la CUIT del contribuyente.

Bajo esta pauta la Ley N° 11.683 expresamente en sus arts. 38 y siguientes, prevé sanciones ante determinados incumplimientos de los contribuyentes, no surgiendo de ninguna de estas disposiciones legales la de suspender o inhabilitar -temporal o definitivamente- la clave fiscal del supuesto infractor, menos aún sin articular el debido proceso adjetivo y el consecuente dictado del acto administrativo. Que dicha potestad le es conferida en el marco del dictado de medidas preventivas, pero atento tratarse de una





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA A

Autos: “VALDIVIA MASINI, LUIS ROBERTO c/ AFIP – DGI s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO”

atribución extraordinaria, ante la presentación de disconformidad por el administrado, dicha medida no puede ejecutarse hasta tanto se emita un acto administrativo que la confirme, todo lo cual no se verifica en autos.

Sabido es que las restricciones y disposiciones que establezca el Estado son válidas en la medida en que resulten razonables y mantengan adecuada proporción entre la necesidad de custodiar el interés público comprometido y eviten desnaturalizar los derechos constitucionales del afectado (Fallos: 332:2468, 333:993, 334:434, 335:239). Asimismo, es conveniente recordar que la Corte Suprema ha señalado que no resulta admisible que, a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública, se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional. (Fallos: 333:935).

En consecuencia, estimo que la falta de respuesta frente a la disconformidad presentada por el contribuyente, que se materialice mediante la emisión de un acto administrativo propiamente dicho que confirme la medida preventiva adoptada, hace incurrir a la administración en una vía de hecho administrativa inadmisibles. En este mismo sentido ya se pronunció la Cámara Contenciosa Administrativa –Sala IV – Causa 204/13 en los autos “FMD Management SRL c/ EN AFIP-DGI RG 3358/12 s/ Amparo Ley 16.986”.

En consecuencia, soy de opinión que el comportamiento del Fisco en el caso concreto, importa una sanción aplicada no sólo fuera de orden jurídico sino, además, una “vía de hecho” administrativa lesiva de derechos o garantías constitucionales, conducta expresamente prohibida por el art. 9 de la Ley N° 19.549. De allí que debe rechazarse el recurso de apelación deducido por la AFIP-DGI y confirmarse el resolutorio de primera instancia en todo cuanto decide y fue motivo de agravio.

A mayor abundamiento, pongo de resalto que la solución aquí propiciada no importa una contradicción con lo resuelto en autos: “HAF S.A. c/ Administración

USO OFICIAL



Federal de Ingresos Públicos – AFIP s/ Amparo Ley N° 16.986” (FCB 374/2023) – sentencia de fecha 11/06/2024); o en autos: “SAMPER, Robinson Gustavo c/ Administración Federal de Ingresos Públicos – Amparo Ley N° 16.986” (FCB 7515/2021/CA1), ambos de la Sala B de este Tribunal de Alzada, en tanto las situaciones fácticas allí analizadas difieren de los hechos acontecidos en los presentes.

VI.- Resta pronunciarme respecto de las costas devengadas en la presente instancia, las que, atento el resultado propiciado se imponen en su totalidad a la recurrente perdedora, conforme lo establece el art. 68, primera parte del CPCCN.

En consecuencia, corresponde regular honorarios por la actuación ante esta Alzada. A tal fin, se estiman los honorarios de la representación legal de la parte actora en un 35% de lo regulado en la instancia de grado, de conformidad con lo dispuesto por el art. 30 de la Ley N° 27.423. No se regulan honorarios a la representación legal de la parte demandada, atento tratarse de profesional a sueldo de su mandante, conforme lo establece el art. 2 de la ley arancelaria citada. **ASÍ VOTO.**

El señor Juez de Cámara, doctor Eduardo Avalos y la señora Juez de Cámara, doctora Graciela S. Montesi, dijeron:

Que por análogas razones a las expresadas por el señor Juez de Cámara preopinante, doctor Abel G. Sánchez Torres, votan en idéntico sentido.-

Por ello,

SE RESUELVE:

1.- Rechazar el recurso de apelación deducido por la Administración Federal de Ingresos Públicos en contra de la Resolución dictada con fecha 28/08/2023 en todo cuanto decide y fue motivo de agravio, ello de conformidad con los argumentos desarrollados a lo largo del presente decisorio.

2.- Imponer las costas devengadas en la presente instancia a la recurrente perdedora, de conformidad con lo dispuesto por el art. 68, primer parte del CPCCN, a cuyo fin se regulan los honorarios de la representación letrada de la parte actora en





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA A

Autos: “VALDIVIA MASINI, LUIS ROBERTO c/ AFIP – DGI s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO”

conjunto -Dra. Julieta Luchessi y Héctor Villegas Ninci- en un 35% de lo regulado en la instancia de grado, de conformidad con lo dispuesto por el art. 30 de la Ley N° 27.423, no haciendo lo propio respecto a la representación de la parte demandada, atento tratarse de profesional a sueldo de su mandante.

3.- Protocolícese y hágase saber. Cumplido, publíquense y bajen.

GRACIELA S. MONTESI

EDUARDO AVALOS

ABEL G. SANCHEZ TORRES

USO OFICIAL

NESTOR J. OLMOS

SECRETARIO DE CAMARA

