



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
37643/2019 PC ARTS ARGENTINA SA c/ EN-AFIP-DGI s/PROCESO
DE CONOCIMIENTO Juzg. 3

Buenos Aires, de de 2020.-RR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que la representación legal de la firma PC Arts Argentina S.A. promovió demanda contra el Estado Nacional (AFIP-DGI) con el objeto de obtener la revocación de la resolución n° 138/2019 (DR CII) que, al rechazar el recurso de apelación deducido en los términos del artículo 74 del decreto n° 1397/79, confirmó el rechazo de la compensación efectuada por la empresa el 30 de septiembre de 2015 y la intimó a ingresar la obligación tributaria correspondiente al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas (ISND) del período fiscal 2011, con más los intereses resarcitorios, bajo apercibimiento de ejecución (fs. 2/45).

Relató que en el marco de las inspecciones de las que fue objeto la firma, reconoció ciertos ajustes efectuados por los funcionarios fiscalizadores, entre los que se encontraba la obligación correspondiente al “ISND” del período fiscal 2011 que aceptó cancelar por compensación, tal como le fue propuesto por dichos funcionarios. Agregó que ese proceder motivó el cierre de la inspección correspondiente a la orden de intervención n° 828.316, notificada el 6 de noviembre de 2015.

Señaló que el 21 de enero de 2019, la agencia n° 1 de la AFIP-DGI emitió una nota en la que cuestionó dicha compensación al entender que esa modalidad de cancelación no era procedente respecto de las obligaciones fiscales correspondientes al ISND, de conformidad con el anexo de la resolución general N° 893/2000.

Sostuvo la invalidez de dichas resoluciones con sustento en que:

a) La compensación como modalidad de cancelación de las obligaciones fiscales se encuentra autorizada en la ley



11.683, por lo que una resolución administrativa no puede válidamente limitar su utilización.

b) La resolución general n° 893/2000 no regula el pago por compensación y, a su vez, resulta contraria a las normas vigentes de la AFIP que prohíben la utilización del dinero en efectivo (resolución general n° 4084).

c) La AFIP emitió la resolución general n° 4433 (B.O. 28 de febrero de 2019) que sustituyó a la resolución general n° 893 y que establece expresamente la prohibición del pago por compensación para la cancelación de obligaciones correspondientes al ISND.

d) La resolución n° 130/2019 (DR CII) omitió el tratamiento de los planteos expuestos en el recurso, y contradice tanto al criterio que la AFIP mantuvo durante muchos años al permitir la compensación, como a los precedentes jurisprudenciales que limitaron los rechazos de compensaciones efectuados de manera arbitraria y con carácter retroactivo.

En ese marco, solicitó el dictado de una medida cautelar a los efectos de que se ordene a la AFIP que “se abstenga de iniciar una ejecución fiscal y de aplicar sanciones no regladas para estos casos como la suspensión de mi mandante en el Registro Aduanero o la inhabilitación de la CUIT” y, asimismo, que se ordene “la no inclusión de PC Arts como deudor en el ‘Web Service – Proveedores del Estado’” (ver punto IX del escrito inicial).

II. Que el juez de primera instancia rechazó la medida cautelar solicitada (fs. 164/166).

Para decidir de ese modo, luego de recordar los recaudos para la procedencia de este tipo de medidas y el criterio restrictivo que rige especialmente en materia de reclamos y cobros fiscales, señaló que:

a) La ilegalidad del acto administrativo cuestionado —que goza de presunción de legitimidad— no surge evidente,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
37643/2019 PC ARTS ARGENTINA SA c/ EN-AFIP-DGI s/PROCESO
DE CONOCIMIENTO Juzg. 3

por lo que el derecho de la firma actora no aparece *prima facie* verosímil en la medida necesaria para otorgar la tutela.

b) El Fisco Nacional fundó su decisión en las previsiones de la resolución general n° 893/2000 y las cuestiones planteadas en autos requieren de un ámbito de mayor debate y prueba que excede al proceso cautelar.

c) Resulta improcedente el estudio del planteo de la firma actora en función de una disímil hermenéutica a la acordada por la AFIP a las normas aplicables al caso, pues no se han demostrado vicios ostensibles.

d) Las circunstancias del caso difieren de aquellas examinadas por diversas salas del fuero en los precedentes invocados por la firma actora (“*Visuar S.A.*”, “*Ecadat S.A.*” y “*Alpine Electronics of America Inc. Sucursal Buenos Aires*”), pues en dichas causas la alzada se expidió con relación al pago por compensación de impuestos internos y no —como ocurre en la especie— del ISND, rigiéndose cada uno de ellos según las normas específicas que los regulan.

En el caso de los impuestos internos, la AFIP permitió a los contribuyentes compensar las obligaciones fiscales emergentes de dicho gravamen al dictar la resolución general n° 4334, mientras que para el ISND dictó la resolución general n° 4433 —que dejó sin efecto a la resolución general n° 893— y expresamente estipula la inaplicabilidad del mecanismo de compensación para ese tributo.

e) En cuanto al peligro en la demora, no se acreditó que la demandada hubiera iniciado una ejecución fiscal, ni solicitado medidas precautorias contra la firma actora, quien tampoco acreditó el daño que le ocasionaría el pago del tributo a su giro comercial, a tenor de certificaciones contables que permitan verificar la incidencia del impuesto en su patrimonio.



III. Que la firma actora apeló esa decisión (fs. 167 y expresión de agravios de fs. 169/188, que no fue replicada).

Sostuvo —en lo sustancial— las siguientes críticas:

a) El criterio restrictivo aplicado por el juez debe ceder frente a las circunstancias del presente caso, pues la suspensión del acto dictado por la demandada no impide ni afecta la recaudación de ingresos fiscales. Por el contrario, el efecto de la medida cautelar sería neutro, dado que el Fisco Nacional ya recaudó lo que la firma actora debía pagar en concepto del ISND. Es decir, se pagó mediante compensación, utilizándose un crédito legítimo que jamás fue impugnado.

b) La medida cautelar solicitada no lesiona el interés público, pues se encuentra circunscripta a la situación de un contribuyente respecto de quien se posterga la probable ejecución de una deuda ya cancelada, aunque no de la forma que ahora pretende el fisco.

c) En cuanto a la verosimilitud del derecho, bastaba un examen superficial de los elementos aportados y de las normas invocadas en la demanda. No resultaba necesario acudir a un mayor debate para definir si la AFIP tiene derecho a reclamar dos veces una deuda ya cancelada por la mera circunstancia de que parte de sus funcionarios cambiaron intempestivamente de criterio.

d) A contrario de lo señalado por el juez, el dictado de la resolución general n° 4433 refuerza la verosimilitud del derecho, pues con ella la AFIP reconoció expresamente la validez de las compensaciones efectuadas previamente a su dictado, cuando no se encontraba prohibido expresamente.

e) Existen precedentes de diversas salas del fuero en los que se objetó la posición del Fisco Nacional de rechazar determinadas compensaciones aceptadas por la ley pero restringidas por una mera resolución de ese ente.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
37643/2019 PC ARTS ARGENTINA SA c/ EN-AFIP-DGI s/PROCESO
DE CONOCIMIENTO Juzg. 3

f) El peligro en la demora se encuentra acreditado en autos.

La intimación de pago da lugar al inminente inicio del juicio de ejecución fiscal y a la consecuente traba de medidas cautelares, que por los montos involucrados provocarían dificultades operativas de imposible reparación en el futuro.

Resulta excesivo que el juez exija que se acredite el inicio de dicha ejecución o la traba de medidas precautorias, pues desconoce que el acto administrativo de intimación de pago carece de efectos suspensivos y que la AFIP no sólo se encuentra habilitada, sino obligada al inicio de un juicio de ejecución fiscal.

El monto que correspondería al embargo que en un juicio de apremio se trabe sobre las cuentas de PC ARTS implicará en los hechos la inmovilización de por lo menos \$ 636.136,64 en concepto de capital reclamado, intereses resarcitorios y gastos estimados para la ejecución.

La falta de cancelación de la deuda intimada habilita a la AFIP a suspender a la firma de los registros aduaneros o alterar el estado de su CUIT, lo que significaría una paralización de su actividad. Además, la existencia de deuda sería informada en el sistema de proveedores del Estado, bloqueándose inmediatamente el “Certificado Fiscal para Contratar” que le permite a la empresa participar de licitaciones y ventas al Estado Nacional.

IV. Que sin desconocer la particular estrictez de la doctrina delineada por la Corte Suprema en materia de reclamos y cobros fiscales (Fallos: 312:2010; 313:1420, entre muchos otros), y con la necesaria prudencia que deriva de la presunción de validez de los actos de los poderes públicos y de la consideración del interés fiscal comprometido (Fallos: 330:476; 335:650), las circunstancias del caso llevan a revocar el pronunciamiento recurrido.



En el caso se advierte que en el acto administrativo impugnado, el Fisco Nacional no cuestionó la legitimidad de los saldos de libre disponibilidad que la firma actora poseía, sino únicamente la modalidad que utilizó —pago por compensación— para cancelar la obligación tributaria en el ISND del período fiscal 2011.

Sin necesidad de definir la razonable interpretación que cabe otorgar a las disposiciones normativas invocadas por las partes —dado el limitado marco de conocimiento propio del ámbito cautelar—, el requisito de la verosimilitud en el derecho se encuentra configurado, pues:

a) La compensación resulta un medio legal de cancelación de las obligaciones tributarias (artículo 28 de la ley 11.683).

b) No se advierte, *prima facie*, que al momento en que se efectuó el pago por compensación objetado haya existido un obstáculo legal que impidiera a los sujetos obligados a extinguir sus deudas tributarias en concepto de ISND con saldos acreedores no impugnados por el organismo recaudador.

La resolución general n° 893 —en la que se fundó el rechazo de la compensación— no vedaba expresamente esa modalidad de cancelación de deudas tributarias.

c) La afirmación precedente queda corroborada con el dictado de la resolución general n° 4433/2019 (B.O. 28/02/2019) —sustitutiva de la resolución general n° 893—, cuyo artículo 6° establece expresamente la prohibición del pago por compensación para la cancelación obligaciones correspondientes al ISND y que, según su artículo 8°, rige desde su publicación y es de aplicación para las erogaciones que se efectúen a partir del día 1° de marzo de 2019.

V. Que el peligro en la demora también se encuentra acreditado en el caso, a partir de la consideración de los diversos efectos que podría provocar el inicio del juicio de apremio sobre la deuda intimada a la firma actora (ver nota de fs. 48), entre ellos su





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
37643/2019 PC ARTS ARGENTINA SA c/ EN-AFIP-DGI s/PROCESO
DE CONOCIMIENTO Juzg. 3

gravitación económica, aspecto que la Corte Suprema ha considerado al admitir medidas de naturaleza semejante (Fallos: 314:1312, entre otros).

Asimismo, no debe perderse de vista que el monto intimado ya se encuentra en poder del organismo recaudador, pues la firma actora posee saldos de libre disponibilidad con los que pretendió oportunamente cancelar la deuda materia de discusión (esta sala, causas n° 63.864/2018 “*Visuar S.A. c/ EN AFIP s/ medida cautelar (autónoma)*” y 74.937/2018/1 “*Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*”, pronunciamientos del 14 de mayo y del 8 de agosto de 2019, respectivamente).

VI. Que, en suma, la procedencia de la medida cautelar solicitada por la firma actora está justificada suficientemente en tanto se hallan cumplidos “simultáneamente” los requisitos exigidos en los artículos 13 y 15 de la ley 26.854 (esta sala, por mayoría, causa n° 7.072/2019 “*Geosistemas SRL c. EN-AFIP-DGI s/ medida cautelar (autónoma)*”, pronunciamiento del 12 de septiembre de 2019).

Por ende, corresponde suspender los efectos de la resolución n° 130/2019 (DR CII) y la intimación cursada a la firma actora mediante la nota emitida el 21 de enero de 2019 y ordenar a la AFIP-DGI que se abstenga de iniciar su cobro compulsivo y de trabar cualquier medida cautelar en resguardo de las sumas intimadas.

Asimismo, corresponde ordenar a la AFIP que se abstenga de incluir a la firma actora como deudora en el “Web Service – Proveedores del Estado” y/o de suspenderla del registro aduanero y/o de inhabilitar su CUIT, con sustento en la obligación fiscal intimada en dicha nota.

VII. Que la vigencia temporal de la medida cautelar que aquí se otorga debe ajustarse a lo previsto en el artículo 5° de la ley 26.854 —que establece como límite los seis (6) meses—, pues el



planteo de inconstitucionalidad de esta norma formulado por la firma actora (ver punto X del escrito inicial) no fue sostenido ante esta instancia (artículo 271, *in fine*, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

VIII. Que teniendo en cuenta que tampoco se mantuvo la tacha de inconstitucionalidad del artículo 10 de la ley 26.854, se estima suficiente fijar como contracautela una caución real de \$63.613,64 (equivalente al 10% del monto estimado a fs. 185 por la firma actora en concepto de capital, intereses resarcitorios y gastos de ejecución resultante de la intimación cursada por el Fisco Nacional), la que deberá ser instrumentada en el juzgado de origen. Ese importe deberá ser depositado en efectivo en banco oficial a la orden de dicho juzgado y como perteneciente a esta causa, pudiendo ser reemplazado por bonos, títulos de la deuda pública, seguro de caución o bienes embargables, a satisfacción del juzgado.

En mérito de lo expuesto, por mayoría, el tribunal **RESUELVE**: hacer lugar al recurso deducido por la firma actora, revocar el pronunciamiento de fs. 164/168 y conceder la medida cautelar requerida, en los términos de los considerandos IV a VIII. Las costas de esta instancia se distribuyen en el orden causado, dadas las particularidades del caso (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese a la parte actora y devuélvase al juzgado, el que deberá exigir el cumplimiento de la contracautela fijada y, posteriormente, notificar el presente pronunciamiento a la demandada.

Clara María do Pico

Rodolfo Eduardo Facio

Liliana María Heiland

(en disidencia)





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
37643/2019 PC ARTS ARGENTINA SA c/ EN-AFIP-DGI s/PROCESO
DE CONOCIMIENTO Juzg. 3

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Adhiero a los considerandos I a III del voto de los Vocales que conforman la mayoría.

II. De la reseña efectuada, resulta que PC Arts Argentina SA, cuestiona por ilegítima a la res. AFIP-DGI 138/19 (del 24/5/19), -ratificatoria del rechazo a la solicitud de compensación que presentó el 30/10/15; intimándola a que en "...15 días..., regularice su situación..." ingresando los saldos adeudados correspondientes al Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas-, período fiscal 2011-. En ese marco, hace lo propio respecto a la Resolución General AFIP/DGI (en adte. RG) 893/2000, que le sirvió de sustento.

El nudo del problema radica pues en determinar si, *prima facie*, resulta ajustado a derecho, que la sociedad actora cancelara la obligación tributaria correspondiente a “salidas no documentadas” por el período 2011, compensándola con saldos de libre disponibilidad provenientes del impuesto a las ganancias.

III. A tal fin y como punto de partida, se impone indagar respecto al cumplimiento de los requisitos —que para las medidas innovativas—, requiere el art. 13 de la ley 26.854.

Tal como lo advirtió la sentencia recurrida, por expreso mandato legal, tales recaudos deben “simultáneamente” concurrir (art. 13 cit., inc. 1; y ésta Sala, causas “Ruiz Darío” del 15/11/11; “Egssa Holding SA” del 11/2/14; y “Lanusse Lucas”, del 28/8/18; entre otras). Requisitos que más genéricamente pueden subsumirse en los atinentes a la verosimilitud del derecho y al peligro en la demora; sin olvidar claro está, la no afectación del interés público.

Medidas innovativas que, como lo señala la sentencia recurrida tienen carácter excepcional, requiriendo se acredite, *prima facie*, la arbitrariedad del o los actos recurridos; dada la presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, que los caracteriza (art. 12 LPA; CSJN "Fallos" 316:1833; 320:1633; 325:2347; entre otros).



Máxime, que como es sabido, las cautelas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales deben ser analizadas con particular rigurosidad y sólo proceden en la medida que se configuren nítidamente los requisitos que las tornan procedentes (Fallos: 313:1420; 318:2431; 322:2571; 326:1999; 329:3890; entre otros).

IV. Lo hasta el momento actuado no permite tener por configurados los presupuestos necesarios para acceder a lo solicitado. Conclusión a que arribo -siempre dentro del marco de apreciación sumaria propia de toda cognición cautelar- por las siguientes razones:

A) La verosimilitud en el derecho no aparece *prima facie* configurada de cara al marco normativo aplicable al momento de generarse el hecho imponible (“salidas no documentadas”, período fiscal 2011).

Como se vio, la cuestionada resolución 138/19, sustentó el rechazo de la compensación, en “...que la modalidad escogida (...) para cancelar la deuda intimada, no se encontraba contemplada...” dentro de las previstas en la RG (AFIP) 893/2000, por entonces vigente.

Dicho acto reglamentario, —que nadie discute era el aplicable al momento de los hechos—, dispuso sobre los requisitos, formas, plazos y condiciones que debían cumplirse para determinar e ingresar el impuesto a las ganancias que, como en el caso, recae sobre erogaciones que carezcan de documentación (salidas no documentadas). Así lo hizo sin mencionar la posibilidad del pago por compensación de saldos; ni aún, los que calificaran como de libre disponibilidad.

Al respecto, su Anexo se limitaba a disponer: “los ingresos deberán efectuarse mediante depósito en efectivo o con cheque de la casa cobradora” (conf. último párrafo art. 3). No previó y menos aún autorizó, la posibilidad de compensar.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
37643/2019 PC ARTS ARGENTINA SA c/ EN-AFIP-DGI s/PROCESO
DE CONOCIMIENTO Juzg. 3

Es cierto que el sistema de la ley 11.683, autoriza el pago por compensación. Pero, también lo es, que lo hace genéricamente; en la medida que no exista disposición especial que rija el gravamen en trato (doc. mi voto en disidencia en “Geosistemas SRL, del 12/9/2019).

Así, resulta por ejemplo y con toda nitidez, de la propia RG (AFIP) 1658/04 que el recurrente invoca: **“los contribuyentes o responsables ...podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales ...con saldos a su favor aun cuando estos correspondan a distintos impuestos, ...siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trata”** (art. 1).

Como se vio, la norma que rige el gravamen aquí en trato; esto es, la R G (AFIP) 893/2000; no contenía esa autorización. Por lo que los agravios al respecto esgrimidos, pierden prima facie, virtualidad y descartan la afirmación de la contribuyente referida a que “...el impuesto objeto de la intimación de pago ya ha sido abonado de conformidad con la legislación vigente” (fs. 2 vta.).

B) La inexistencia del requisito atinente a la verosimilitud del derecho torna insustancial el análisis del vinculado al peligro en la demora.

Máxime que, el “interés público comprometido” surge claro ante la esencia tributaria del problema traído.

V. Por ello, VOTO por rechazar el recurso interpuesto y confirmar el pronunciamiento apelado. Con costas por su orden atento las particularidades del caso (art. 68, 2do. párrafo, del CPCCN).

Liliana María Heiland

