



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV  
**34814/2017 TOLEDO, GUSTAVO DAMIAN c/ AFIP s/PROCESO DE  
CONOCIMIENTO**

En Buenos Aires, a los 17 del mes de junio de dos mil veintiuno, reunidos en Acuerdo los señores jueces de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a efectos de conocer del recurso interpuesto en los autos caratulados **“TOLEDO, Gustavo Damián c/ AFIP s/ Proceso de Conocimiento”**, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara Jorge Eduardo Morán, dice:

1º) Que, por sentencia del 29.10.20, el señor juez de la instancia anterior hizo lugar a la demanda contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y, en consecuencia, declaró la nulidad de las resolución 79/16, del Director de la Dirección Regional Oeste de la Dirección General Impositiva, por la que se había rechazado la declaración jurada rectificativa presentada por el actor vinculada al pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del período fiscal 8/2015 y se lo intimaba a ingresar \$49.741,27 en concepto de saldo.

Impuso las costas por su orden atento a las particularidades de la cuestión y al modo en que se decidió.

Para así resolver, relató que el accionante había presentado una DDJJ, el 11.09.15, a las 13:09 horas, que fue rectificada el mismo día, a las 16:03 horas. Señaló que en la primera declaración precisó “*ventas – débito fiscal, operaciones con responsables inscriptos por \$51.544,50*”, siendo que en realidad, el monto correcto era de \$5.154,45. Explicó que dicho error se trasladó al “*total del débito fiscal generado por operaciones de venta de cosas muebles*”, lo cual provocó que el resultado fuera de \$51.919,35 (suma que estaba conformado por \$51.544,5 –de operaciones con responsables inscriptos– más \$374,85 –de operaciones con monotributistas–) cuando el monto correcto debió ser \$5.529,3 (\$5.154,45 –de operaciones con responsables inscriptos– más \$374,85 –de operaciones con monotributistas–).

Agregó que en el punto “*compras – crédito fiscal*” de la DDJJ original, el contribuyente cargó la suma de \$703,76 y en la rectificativa consignó \$3.351,22. Aclaró que el valor señalado en la declaración original era



el resultado de aplicarle el 21% al valor expresado en la rectificativa, es decir  $(3.352,22*21)/100=703,76$ ; circunstancia que, junto con lo detallado en el párrafo precedente, se trasladó a la determinación de la base imponible del impuesto y alteró el resultado.

Puntualizó que este último error fue advertido por el perito designado al señalar que *“como el aplicativo web de AFIP `IVA por actividad` ... efectúa automáticamente el cálculo del crédito fiscal en función del monto total de compras, al ingresarse un monto de compras erróneo arroja un crédito fiscal también erróneo. La DDJJ rectificativa 1 corrige ese error en el crédito fiscal del período”*.

Recordó que el art. 13 de la ley 11.683 –que prohíbe disminuir el impuesto determinado en las DDJJ, salvo en los casos de errores de cálculo– fue concebido en un contexto en el que las declaraciones eran realizadas a mano o en máquina de escribir, lo que provocaba que fuera factible equivocarse al realizar el cálculo de las sumas a ingresar. Agregó que a partir de la implementación del aplicativo web AFIP “F2002 IVA por actividad” –obligatorio desde el 1º.07.15– los cálculos se efectúan de manera automática, posteriormente de que el contribuyente ingrese ciertos datos.

En ese contexto, sostuvo que de una interpretación armónica de la norma era razonable inferir que, en la actualidad, esa previsión se aplica en los supuestos en los que se incurra en *“un error de fácil observancia y constatación”*, como el que se verificó en el caso bajo estudio. Advirtió también, que no podía pasarse por alto el “criterio amplio” que recibió el artículo en cuestión posteriormente a que fuera modificado por la ley 27.430, e incorporara, como excepción a la inalterabilidad de las DDJJ, “errores materiales” en general.

2º) Que, contra ese pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación el 04.11.20, que fue concedido libremente el 09.11.20. El 09.12.20 expresó sus agravios, que fueron replicados por su contraria el 28.10.20.

En sustancial síntesis, explica que el art. 13 de la ley 11.683 otorga a las declaraciones juradas el carácter de definitivo, sin perjuicio de que el Fisco Nacional pueda impugnarlas, mediante la realización del correspondiente procedimiento de determinación oficio. Señala que, en función de ello, el contribuyente es responsable por el gravamen que surja de la DDJJ





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV  
**34814/2017 TOLEDO, GUSTAVO DAMIAN c/ AFIP s/PROCESO DE CONOCIMIENTO**

original, sin que exista la posibilidad de reducir el monto en declaraciones posteriores.

Se queja de que la disminución del saldo técnico a favor de la AFIP no es *“consecuencia de un error de cálculo sino de un error conceptual”*. Manifiesta que el error de cálculo alude a un error matemático y que ello no se verifica en el caso.

Indica que el magistrado omite consideraciones de informe pericial que resultan sustanciales para resolver la cuestión bajo análisis. Puntualiza que el técnico es concluyente al advertir que *“en el punto 6) (...) el débito fiscal consignado en 1) NO es el monto declarado en 2) con el agregado de un cero al final”*. Agrega que *“de la lectura del punto 8) se observa que el experto admite que: `...la metodología de registro de ventas implementada por el contribuyente si bien no es objetada, impide a `simple vista` detectar eventuales diferencias entra las cifras de ventas e IVA detalladas en el libro y las informadas en la respectiva declaración jurada”*.

Expresa que debe considerarse también el testimonio de Vicente Fontelo –testigo ofrecido por el actor– por el cual el mismo admite ser el responsable de la liquidación practicada y que cuenta con diez años de experiencia en la actividad profesional *“por lo que no resulta aceptable pensar que –como declaró– desconocía las limitaciones del art. 13 de la ley 11.683”* o que no podía *“discernir lo que estaba declarando y que no se resumió como lo plantea la actora en un simple error de cálculo”*.

Reitera que para que proceda la rectificación de la DDJJ por errores de cálculos, el mismo debe ser advertido a simple vista, circunstancia que no se verifica en el presente. No obstante ello, afirma que el actor debió articular el procedimiento de repetición. Cita jurisprudencia que avala su postura.

Insiste en que la norma es clara en cuanto a la imposibilidad de rectificar la DDJJ original y que esta genera responsabilidad para el declarante por los datos vertidos en ella. Señala que el *a quo* omitió pronunciarse sobre el principio *solve et repete*, que no fue cuestionado por el demandante y genera la obligación de pago respecto de los montos declarados en la DDJJ original.

3º) Que, con el fin de delimitar la cuestión a resolver, corresponde señalar que la misma se circunscribe a determinar si los errores



que se verificaron en la DDJJ original del IVA presentada por el actor pueden encuadrarse dentro de la excepción “errores de cálculo”, que establece el art. 13 de la ley 11.683, en cuanto permite rectificar en menos el monto primigeniamente declarado.

4º) Que, en primer término, debe recordarse que el artículo citado en el considerando precedente prevé que *“La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad”* (texto original).

5º) Que, de los elementos probatorios aportados surge la peritación contable en la que el experto sostuvo que *“de la comparación o revisión de los montos de débito y crédito fiscal consignados en una DDJJ contra la documentación e información consignada en los respectivos libros de IVA Compras e IVA Ventas permite detectar”* que *“la DDJJ Rectificativa N° 1 es la que consigna los importes correctos”*.

Asimismo, respecto a las diferencias entre la DDJJ original y la rectificativa el perito informó que se verificaron dos errores. En primer lugar, con relación al *“Crédito Fiscal Período 08/2015”*, corroboró que *“Se cargó en el aplicativo \$3.351,23 –Alicuota 21%– cuando correspondía \$15.396,69 –alicuota 21%– y \$436,76 –Alicuota 27%– (...) Como el aplicativo web AFIP ‘IVA por actividad’ (Obligatorio desde 01/07/2015 s/RG 3711/2015) efectúa automáticamente el cálculo del crédito fiscal en función del monto total de las compras, al ingresarse un monto de compras erróneo arroja un crédito fiscal también erróneo. La DDJJ rectificativa 1 corrige ese error en el crédito fiscal del período”*. En lo atinente al *“Debito fiscal Período 08/2015”*, afirmó que *“en la aplicación WEB ‘IVA por actividad’ –DDJJ Original– el monto de facturas ‘A’ se incluyó, por razones que no se pudieron determinar, un ‘0’ al final del monto. O sea que se informaron ventas ‘A’ por*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV  
**34814/2017 TOLEDO, GUSTAVO DAMIAN c/ AFIP s/PROCESO DE CONOCIMIENTO**

*\$245.450.= cuando correspondía \$24.545.=. Esto fue corregido por el contribuyente a través de la DDJJ Rectificativa I” (fs. 355/357).*

Asimismo, se puede individualizar una contestación de oficio en la que la AFIP informó que *“La Declaración Jurado original del período 08/2015 (...) fue presentada el 11/09/15 a las 13:09hs, y la Declaración Jurada rectificativa (...) fue presentada el 11/09/15 a las 16:03hs (fs. 323).*

Por último, del testimonio de German Fontelo –contador del actor– se desprende que, al revisar la DDJJ original, percibió que *“estaban mal tomados, el débito fiscal y el crédito fiscal, porque se equivocó al tomar los números” (fs. 335).*

6º) Que, por otra parte, no puede soslayarse lo expuesto por este Tribunal en un caso similar al presente en el que se discutía los alcances del art. 13 de la ley 11.683, en donde –haciendo alusión al Dictamen 14/93 (DAL)– se precisó que *“por error de cálculo debe entenderse aquel en que se incurre al realizar las operaciones aritméticas necesarias para cubrir la declaración jurada o bien al tomar los datos numéricos que sirven de base a aquellas operaciones” (v. causa “Merchiston SACIFE c/ EN-AFIP DGI-RESOL 50- 51/10 (R MO50) y 223/10 s/Dirección General Impositiva”, sentencia del 15.12.15 y página web [http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID\\_L\\_000014\\_1993\\_05\\_26](http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_L_000014_1993_05_26), punto II, segundo párrafo; el subrayado me pertenece).*

7º) Que, en esas condiciones, cabe concluir que las equivocaciones cometidas por el contribuyente en la DDJJ original son atribuibles a errores de cálculo al tomar los datos numéricos que le sirvieron de base para realizar la determinación de impuesto y, por ende, encuadran dentro de la excepción establecida en el art. 13 de la ley 11.683.

Asimismo, de la experticia quedó acreditado que estamos frente a un error material y no sustancial, toda vez que los montos declarados en la DDJJ rectificativa se corresponden con las facturas electrónicas emitidas por el actor y que estaban a disposición del Fisco, y, además, con la información volcada por el contribuyente en los libros de comercio.

**A partir de ello, puede colegirse que estamos frente a una inexactitud cometida por un error de cálculo, como fue la que se**



**produjo al determinar la base imponible y que, además, el actor cumplió con la obligación tributaria, toda vez que no hay diferencias que ameriten una revisión de la causa jurídica de aquella.**

Asimismo, y sin perjuicio de que lo dicho alcanza para rechazar el recurso del demandado, tampoco puede obviarse que la rectificación fue realizada dos horas después de que el actor hubiese presentado la primera y que se trataba de un nuevo aplicativo web que había entrado en vigencia a mediados del 2015.

En esa línea, debe advertirse que, no existiendo alteración alguna de la obligación tributaria, el hecho de exigir al contribuyente que recurra a la vía de la repetición para salvar una equivocación como la descripta constituye un ritualismo inútil que no está contemplado en la norma bajo consideración. Ello es así, no obstante la responsabilidad del actor en cuanto a la exactitud de los datos contenidos en la declaración jurada rectificativa.

8º) Que, en cuanto a las costas de esta alzada, corresponde distribuir las por su orden en atención a que, dada la índole de la materia y cuestión en debate, el recurrente pudo creerse con el derecho a litigar (art. 68, segunda parte, del CPCC).

Por ello **VOTO** por: Confirmar la sentencia apelada. Rechazar el recurso del Fisco Nacional. Imponer las costas de esta alzada en el orden causado (art. 68, segunda parte, del CPCC).

Los señores jueces de Cámara Marcelo Daniel Duffy y Rogelio W. Vincenti adhieren al voto que antecede.

En virtud del resultado que instruye el acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE**: Confirmar la sentencia apelada. Rechazar el recurso del Fisco Nacional. Imponer las costas de esta alzada en el orden causado (art. 68, segunda parte, del CPCC).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

**MARCELO DANIEL DUFFY**

**JORGE EDUARDO MORÁN**

**ROGELIO W. VINCENTI**

