

**Jurisprudencia****Jurisprudencia****Buenos Aires, 30 de agosto de 2018****Fuente: página web P.J.N.**

**Procedimiento tributario. Inhabilitación de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.). Solicitud de reactivación. Facturación y registración. Facturas apócrifas. Perjuicio para el contribuyente incluido en la Base APOC. Calificación como usina de facturación apócrifa. Vicio de incongruencia. Ley 11.683 –art. 35, inc. h)– con las modificaciones de la Ley 27.430. Facultad del Fisco para disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria. Vigencia. Se revoca la sentencia de grado que ordenaba restablecer la C.U.I.T. de la amparista. Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A. c/E.N.-A.F.I.P. s/amparo - Ley 16.986. C.N.C.A., Sala II.**

Buenos Aires, 30 de agosto de 2018.

Y VISTOS: estos autos, caratulados “Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A. c/EN-A.F.I.P. s/ amparo Ley 16.986”; y

CONSIDERANDO:

1. Que a fs. 326/327, la Sra. jueza de primera instancia admitió parcialmente la acción de amparo deducida por la firma Prestaciones de Alquileres y Servicios, ordenando a la Administración Federal de Ingresos Públicos que procediera a restablecer la clave única de identificación tributaria (en adelante, C.U.I.T.) de dicha sociedad. Rechazó el amparo, en todo lo demás solicitado. Impuso las costas por su orden.

Para así decidir, señaló que compartía los fundamentos desarrollados por el Sr. Fiscal Federal en su dictamen, en orden a que:

– El amparo no era la vía idónea para evaluar la legitimidad de la decisión de incluir a la actora en la base de contribuyentes no confiables, porque ello remitía a cuestiones fácticas que exigían un marco probatorio más amplio;

– en cambio, respecto a la limitación de la C.U.I.T., la potestad conferida en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16 para limitarla –aún provisoriamente–, no surgía de forma expresa o implícita de las facultades otorgadas a la A.F.I.P. por el Dto. 618/97 y, por lo tanto, mantener dicha situación implicaría vulnerar el principio de legalidad;

– la Sala V del fuero, en los Autos “FDM Management S.R.L. c/Estado nacional - A.F.I.P.-D.G.I.-RG 3358/12 s/ amparo Ley 16986” se expidió respecto de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12, luego sustituida por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16, sosteniendo que del texto expreso del Dto. 618/97 sólo surgían facultades para regular lo relativo a la forma y modo en que los contribuyentes y demás sujetos tributarios debían inscribirse en los distintos registros que llevara la A.F.I.P., pero no la potestad para cancelar o dar de baja la C.U.I.T.;

– dicho Tribunal evaluó, asimismo, que tal atribución no se desprendía de la literalidad de la norma, y que tampoco era posible admitirla como una competencia implícita derivada de lo expreso;

– una medida de tal índole, implicaba la desaparición de la identidad tributaria del contribuyente o responsable, que le impedía desarrollar su labor, por lo que la cancelación o suspensión de la C.U.I.T. constituía una restricción de derecho.

2. Que contra dicho pronunciamiento, apelaron la actora y el Fisco Nacional a fs. 328/340 y fs. 342/352, respectivamente, quienes fundaron sus recursos en esos mismos escritos.

A fs. 357/365vta. y fs. 366/372, la actora y la demandada contestaron los pertinentes traslados.

3. Que la actora se agravia pues entiende que no asiste razón a la Sra. jueza cuando afirma que la cuestión requiere de un marco de conocimiento más amplio.

Postula que no existe discusión acerca de que: - no ha existido un acto administrativo; - no se ha otorgado a su parte la posibilidad de ejercer su derecho de defensa; - no hay riesgo para el erario ni respecto de las facultades de verificación del organismo fiscal; - los inspectores recomiendan incluir a la firma actora en la base de contribuyentes no confiables, pese a que la resolución aplicada por el fisco no prevé tal sanción.

Alega que solo existe desacuerdo entre las partes sobre la supuesta existencia de sobrefacturación entre los años 2012 y abril de 2014.

Insiste en que no ha existido un acto administrativo que disponga la inclusión de la firma en la base de contribuyentes no confiables. Destaca que el art. 16 de la Ley 11.683 establece que las actuaciones realizadas por los inspectores encargados de la fiscalización de tributos no tienen entidad para obligar a la Administración y no constituyen, por lo tanto, imputaciones válidas ni actos administrativos. Alude a que no se brindó a su parte la posibilidad de ejercer su derecho de defensa con carácter previo a la incorporación en la base señalada.

Esgrime que la demandada sostiene que en la primera fiscalización realizada a su parte, se habría acreditado la existencia de sobrefacturación. Afirma que no puede considerarse acreditado un hecho que no ha sido objeto de un procedimiento ni de prueba directa, ni se ha posibilitado al contribuyente la posibilidad de contradicción. Añade que el fisco destaca la existencia de una acreditación pero acompaña constancias de las cuales se desprende que los inspectores habrían realizado una cadena de presunciones o inferencias.

Alega que el fisco reconoce que su parte prestó servicios a Austral Construcciones S.A., pero en un caso inédito, realizando un poli-silogismo inadmisibles sostiene que corresponde presumir que habría computado facturación apócrifa.

Señala que el propio fisco admite los hechos con base a los cuales debe concluirse que no existe un riesgo que merezca imposibilitar el funcionamiento de la empresa, ya que después de la primera fiscalización se inició una segunda, a partir de la orden de intervención (O.I.) 1605155, en la cual se verificaron los períodos posteriores, circularizando a los clientes y proveedores y reconociendo que su parte prestó todos los servicios que declaró y tributó correctamente.

Puntualiza que no existe, entonces, un riesgo que amerite que su parte deba dejar de realizar operaciones económicas y/o facturarlas, ni despedir a sus empleados y fenecer.

Dice que la única razón por la cual el fisco condenó a muerte a la empresa sin posibilidad de ejercer el derecho de defensa es porque hace más de cuatro años realizó obras contratadas por Austral Construcciones S.A., empresa sobre la cual recaen severas denuncias relacionadas con corrupción.

Manifiesta que los inspectores reconocen que utilizan la analogía para aconsejar la inclusión de su parte en la base de contribuyentes no confiables. Expone que los fiscalizadores plantean dicha inclusión, pese a que no existe una solución específica para una empresa respecto de la cual se sostiene que una parte de las operaciones realizadas habría resultado ficticia (usina mixta).

Plantea que la inclusión en la base de contribuyentes no confiables es una sanción, que equivale a la imposibilidad de funcionar igual a la dispuesta en el art. 7, inc. 2 de la Ley 27.401 de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Asevera que se encuentra reconocida por el fisco la capacidad operativa de la firma actora.

Se agravia por cuanto, según entiende, la Sra. jueza desconoce que la inclusión en la base de contribuyentes no confiables es una grave sanción, que ha sido impuesta sin que su parte contase con la menor posibilidad de ejercer su derecho de defensa.

Manifiesta que a partir de la inclusión en la citada base, su parte se encontrará frente a un obstáculo invencible para la realización de sus actividades, porque ningún contribuyente realizará compras o contratará obras o servicios con una empresa cuyas facturas sean desconocidas por el organismo, con la consiguiente imposibilidad de computar los gastos y los créditos fiscales que estas operaciones generen. Añade que ello significa una restricción del derecho de ejercer una industria lícita y no un cambio en las relaciones fisco-contribuyente como alega la demandada.

Cita jurisprudencia.

Se queja, asimismo, por cuanto la Sra. jueza no tuvo en cuenta que el propio fisco reconoció que impugnó sobre la base de una cadena de presunciones algunas de las operaciones realizadas con anterioridad al mes de abril de 2014, conformando las realizadas a partir de dicha fecha hasta la actualidad, lo que demuestra que no hay perjuicio que justifique imposibilitar el funcionamiento de la empresa.

Reseña los términos de los informes finales de inspección realizados en el marco de las órdenes de intervención 1450468 y 1605155, afirma que el fisco concluye que su empresa posee capacidad para prestar los servicios que forman parte de su objeto social y señala que, entonces, no existe un riesgo que amerite que su parte deba dejar de realizar operaciones económicas y/o facturarlas.

Alude a que al contestar el informe del art. 8 el fisco deja en claro que la inclusión en la base de contribuyentes no confiables forma parte de un control sistémico destinado a detectar empresas que no tienen actividad real o capacidad operativa, que funcionan como usinas para el desarrollo de actividades tendientes a facilitar la evasión fiscal.

Recalca que esta postura y la descripción de los objetivos del régimen, chocan en forma evidente con la sanción aplicada en el caso, en tanto del propio informe final de inspección correspondiente a la O.I. 1605155, surge que sólo se presume una sobrefacturación hasta el mes de abril de 2014. Añade que los inspectores concluyen que su parte posee capacidad operativa para realizar estas obras y servicios.

Se agravia por cuanto el ente fiscal aduce al contestar el informe del art. 8 de la ley de amparo, que, de conformidad con el régimen previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16, los sujetos a quienes se les imputa falta de capacidad operativa o que poseen inconsistencias podrán regularizar las inconsistencias detectadas.

Arguye que la subsanación de un defecto requiere que el mismo exista al momento de aquélla, lo cual no es posible en el presente caso, pues se trata de operaciones realizadas con anterioridad al año 2014.

Por último, se queja pues, según entiende, se encuentra acreditada la existencia de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta.

Puntualiza que la Sra. magistrada se ha limitado a realizar dogmáticas manifestaciones sobre la supuesta complejidad de los hechos, desconociendo la realidad que debió ponderar.

Alega que, en primer lugar, la Sra. jueza desconoce que en el caso de Autos no existe un acto administrativo válido.

Esgrime que a poco que se repare en la realidad subyacente al caso, se llega a la conclusión que la inclusión en la base de contribuyentes no confiables no es un acto administrativo válido en tanto carece de causa y motivación, no se ha otorgado a su parte la posibilidad de ejercer el derecho de defensa, se pretende justificar la sanción con base en las manifestaciones de los inspectores que resultan falsas, en tanto de manera alguna se ha acreditado la existencia de la pretendida sobrefacturación hasta el mes de marzo de 2014.

4. Que el Fisco nacional, en primer lugar, reseña los antecedentes del caso y los términos del fallo apelado.

Se agravia por cuanto la Sra. jueza de grado no admite el planteo referido a la improcedencia "in limine" de la acción de amparo, por exceder la pretensión de la actora el estrecho marco de conocimiento de esta vía.

Afirma que debe tenerse en cuenta la doctrina sobre el alcance de la acción de amparo y su carácter de vía excepcional.

Indica que el pronunciamiento apelado no formula siquiera un mínimo análisis de exponer cuáles serían las razones para acceder al estudio del caso en el marco de una vía de excepción, en que el objeto de la causa es obtener una sentencia favorable que ordene al fisco activar la C.U.I.T. de la empresa, cuando no se avanzó en la demanda, siquiera preliminarmente, en un cuestionamiento de inconstitucionalidad de la norma atacada que pudiera avalar la posibilidad de acceder al estudio del presente amparo.

Expresa que la Sra. jueza obvia el hecho de que la actora no se presentó en la agencia en la que se encuentra inscripta como para aceptar que hay un agravio real y concreto por parte de su mandante, "... siendo que justamente la norma prevé una solución que es el levantamiento de la suspensión de la C.U.I.T. supeditado al cumplimiento de pautas objetivas de trabajo del Fisco en sede administrativa" (sic).

Dice que es claro que la accionante debe articular su reclamo, una vez agotado el iter administrativo previo, a través de un proceso ordinario, y, en consecuencia, demostrar su particular situación, acreditando el perjuicio alegado y probando el agotamiento de la vía administrativa.

Postula que la acción intentada tampoco resulta procedente en sustancia, ya que la accionante no acreditó agravio irreparable alguno, y se limitó a realizar meras manifestaciones dogmáticas que no alcanzan para desvirtuar lo actuado por la A.F.I.P. Agrega que el planteo de la actora configura una alegación abstracta sobre la supuesta violación de derechos provocada por los reglamentos que tilda de irrazonables, pero sin aporte de elemento probatorio alguno.

Señala que, en lo atinente a la vulneración del principio de legalidad o la falta de sustento jurídico de la norma del rubro, corresponde su rechazo en atención a las consideraciones desarrolladas precedentemente, "... las cuales parten de considerar legítimo el bloque de legalidad resistido a partir de que el mismo fue dictado en uso de las facultades que otorga al organismo el art. 33 de la ley de rito y el art. 7 del Dto. 618/97" (sic).

Cita jurisprudencia que considera avala su tesis y sostiene que corresponde rechazar in limine la acción de amparo.

En segundo lugar, se agravia por cuanto la sentenciante funda su decisión, aplicando los postulados del fallo "FDM", haciendo extensivo un pronunciamiento particular a la generalidad de los casos, con el agravante que en las presentes actuaciones se trata de aplicar la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16 y no la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12, "... que por la experiencia suscitada se derogó, mejorando y aclarando su redacción y el tratamiento dispensado a los contribuyentes" (sic).

Asevera que en el presente caso, el accionar del ente fiscal se basó en indicios graves y concretos, surgidos del cruzamiento de datos que maneja el organismo, que lo llevaron legítimamente a entender que la firma actora no estaba haciendo debido uso de la C.U.I.T. Añade que se dejó en manos del contribuyente la posibilidad de rehabilitar tal clave, con la simple presentación de prueba en contrario.

Destaca que ningún derecho o garantía constitucional ha sido violentado por el accionar del fisco, y que ni la amparista ni la sentencia se detienen a describir qué derecho constitucional se ha violentado, ni qué perjuicio actual y específico ha sufrido la firma actora.

Afirma que la limitación de la C.U.I.T. fue publicada en el sitio web de la A.F.I.P., no habiendo en ningún momento la actora presentado documentación alguna que permita revertir su estado.

Aclara que el Alto Tribunal no se ha expedido respecto del fondo de la cuestión, en tanto en la causa citada como precedente en la instancia de origen, se rechazó el recurso extraordinario por aplicación del art. 280 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación.

Esgrime que la A.F.I.P., mediante el dictado de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16, derogó la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12, creando un trámite claro y ágil para que las firmas puedan modificar su situación fiscal cuando se compruebe la veracidad de sus dichos, los que –como en el caso– fueron puestos en discusión a raíz de una concreta investigación mediante la cual se llegó a la conclusión que la empresa es una sociedad apócrifa, lo que a todas luces es grave.

Relata que, a los efectos de cumplir con sus fines y objetivos, la A.F.I.P. debe de contar con bases de datos que reflejen la información con mayor precisión y simplificación, y que, en tal sentido, la solicitud de inscripción se encuentra reglada, debiendo realizarse mediante los formularios establecidos a tales efectos.

Sostiene que en lo que hace específicamente a la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16, en la medida que fue dictada de conformidad con las facultades reconocidas al ente fiscal, que ha actuado dentro de la órbita de su competencia, toda alegación de irrazonabilidad de las medidas adoptadas ha de apreciarse en concreto, con relación a la situación particular que posea cada uno de los afectados, y luego de presentada la prueba que le fuera requerida y que sea conducente para modificar el estado administrativo de la C.U.I.T.

Puntualiza que, entre otros supuestos, toda posible utilización de la C.U.I.T. en los casos de contribuyentes que se encuentran incluidos en la base APOC –como en el presente caso-, no se relaciona seguramente con la licitud, o mínimamente con la conducta deseada, por lo que es necesario que el organismo fiscal tome las medidas pertinentes para no fomentar el incumplimiento o la ilicitud.

Explica que es por tal razón que, luego de los casos detectados en las acciones de control llevadas a cabo por el fisco, se decidió disponer la limitación de la C.U.I.T., en los supuestos de los sujetos que reúnan las específicas condiciones previstas en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16.

Asevera que la actora se encuentra subsumida dentro de los lineamientos establecidos por la apuntada resolución general.

Cita jurisprudencia en apoyo de su tesis.

En tercer lugar, se agravia porque la sentencia apelada omite expedirse sobre los hechos relatados en la demanda, y el dictamen fiscal si bien reseña algunos de los hechos denunciados por su parte, omite analizarlos en su totalidad y expedirse en los términos de la situación particular de la firma actora, que el fisco detalló al presentar el informe del art. 8º de la ley de amparo, respecto de la inclusión de dicha firma en la base de contribuyentes no confiables y las falencias como contribuyente confiable.

Pone de relieve que la accionante ha contado y cuenta con el procedimiento formal administrativo para solucionar la situación, vía que no fue impulsada por dicha parte.

Resalta que en el escrito de inicio, la actora relata su situación sin datos certeros, sin explicar sus agravios en concreto “... o, en particular, cómo la involucra el hecho de tener limitada la C.U.I.T. por haber sido incluida en el Base APOC” (sic).

5. Que el Sr. Fiscal General opina, en el dictamen que luce a fs. 378/381vta., que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y admitir el presentado por el Fisco Nacional, revocando la sentencia de grado en cuanto ordena a la A.F.I.P. restablecer la C.U.I.T. de la amparista.

Tras formular la reseña de las postulaciones de ambas partes y de relatar los principales términos de la sentencia apelada, destaca que del sistema informático de la A.F.I.P. surge que la C.U.I.T. del accionante se encuentra limitada por Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16 – APOC, y que ésta cargada como usina de facturación apócrifa desde el 31/1/18.

Sintetiza los lineamientos de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16 – modificada por la Res. Gral. A.F.I.P. 4.087/17, y hace alusión a que la base APOC tiene por objeto poner en conocimiento de terceros que las facturas emitidas por determinados proveedores –por distintos motivos- se juzgaban prima facie inhábiles a los efectos tributarios, para respaldar determinadas operaciones.

Señala que con la sanción de la Ley 27.430 se incorporó el inc. h) al art. 35 de la Ley 11.683 y transcribe la aludida norma.

Puntualiza que la sobre la base de la normativa reseñada, no resultan trasladables al caso –a tenor de la fecha en la que se dispuso la medida-, los fundamentos expuestos por la Sala IV del fueron en la causa “FDM Management S.R.L. c/ EN – A.F.I.P. – D.G.I. RG 3358/12 s/ amparo Ley 16.986”, pues el régimen actual prevé en forma expresa la facultad del fisco de dictar medidas

preventivas –cfr. art. 35, inc. h) de la Ley 11.683–, como así también efectos y remedios que, en principio, difieren de los previstos en el régimen anterior.

Entiende que siendo ello así, la decisión de la Sra. jueza de considerar que la A.F.I.P. no se encuentra facultada para limitar la C.U.I.T. sobre la base de argumentos que no fueron introducidos por la amparista y de un precedente no aplicable al caso, importa –la como sostiene la demandada– una afectación del principio de congruencia.

En cuanto a los planteos de la actora, aclara que dicha parte cuestiona que la A.F.I.P. haya dispuesto su inclusión en la base APOC con la consiguiente limitación de su C.U.I.T. mediante un acto de la administración que carece de causa y de motivación, y sin haber tomado conocimiento de los motivos de tal inclusión, en violación a su derecho de defensa.

Tras detallar los extremos que surgen de los informes finales de inspección acompañados en autos, considera que la actora no logra acreditar, en el caso concreto, que el proceder de la autoridad administrativa resulte ostensiblemente arbitrario o ilegítimo, en tanto la inclusión en la base de contribuyentes no confiables y la consiguiente limitación de la C.U.I.T. encuentran respaldo en las facultades establecidas por la normativa aplicable y en los antecedentes de hecho que surgen de los informes de inspección.

Recalca que el análisis relativo a la supuesta falsedad de las conclusiones de los fiscalizadores presenta complejidad y su dilucidación requiere de un mayor ámbito de debate y prueba.

Aclara que, por otra parte, las constancias acompañadas permiten inferir que existió un procedimiento administrativo en el que se dio intervención a la contribuyente de forma previa a la decisión de la Administración. Añade que se encuentra probado que la amparista tomó vista de las actuaciones y pudo conocer los motivos por los que se dispuso la medida, los que además fueron reseñados por ella en su escrito inaugural.

6. Que cabe precisar que la firma Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A. inició la presente acción de amparo contra la A.F.I.P.-D.G.I., a los efectos de que se dejara sin efecto y se declarase la nulidad e ilegitimidad de su inclusión en la base de contribuyentes no confiables, publicada en el sitio web del organismo, y de la consiguiente limitación de la C.U.I.T., medida que le impedía realizar operaciones.

Entre la documental acompañada por la accionante, lucen las piezas agregadas a fs. 41 y 42, de las que se desprende que “La C.U.I.T. del contribuyente fue limitada en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16. Motivo: C.U.I.T. Limitada – Incluido en base contribuyentes no confiable” (sic), Fecha de Publicación: 31/1/18.

Ello sentado, interesa poner de relieve que mediante la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16 se sustituyó, por razones de administración tributaria, la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12 –que preveía la cancelación de la C.U.I.T. de las personas jurídicas respecto de las cuales se verificaban inconsistencias– y se 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, cuyo resultado se vería reflejado en los denominados “Estados Administrativos de la C.U.I.T.” que representaban distintos grados de acceso y operación de los servicios “web” con Clave Fiscal (ver los considerandos de la aludida resolución general).

La mencionada Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16 –modificada por la Res. Gral. A.F.I.P. 4.087/17– dispone, en su art. 1, aprobar en el ámbito del “Sistema Registral”, los “Estados administrativos de la C.U.I.T.”, a efectos de establecer para los contribuyentes y responsables distintos grados de acceso a los servicios con clave fiscal y a determinados trámites; asimismo, que los aludidos estados administrativos son los previstos en el Anexo I y surgirán de la evaluación periódica que realizará la A.F.I.P. en forma centralizada, evaluación que contemplará distintos aspectos de cumplimiento fiscal.

Asimismo, en lo que aquí interesa, el art. 3 de la citada resolución establece que:

“Para todos los contribuyentes y responsables inscriptos ante esta Administración Federal, 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 reflejan la operación que intentan documentar, o la ausencia de éstos”.

El art. 5 prescribe que:

“Como resultado de la evaluación periódica, y de constatarse alguna de las situaciones previstas en los arts. 2 y 3, se modificará el estado administrativo de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), publicándose dicha novedad en el sitio institucional (<http://www.afip.gob.ar>), opción ‘Consulta Estados Administrativos de la C.U.I.T.’.

Asimismo, podrán tomar conocimiento del cambio en su estado administrativo de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) a través de alguno de los siguientes medios:

- a) Comunicación al ‘Domicilio Fiscal Electrónico’, en caso de encontrarse adherido al mismo.
- b) Comunicación en el servicio ‘e-ventanilla’.
- c) Consulta en el servicio ‘Sistema Registral’/Opciones/Consultas.

En las comunicaciones previstas en los incs. a) y b) se informará también el procedimiento para restablecer el estado administrativo de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.)”.

El art. 6 prevé que:

“El encuadramiento en algunas de las condiciones señaladas en los arts. 2 y 3, producirá la suspensión temporal de:

- a) Las relaciones y los servicios con Clave Fiscal a los que hubiera adherido el responsable, con excepción de aquellos servicios mínimos que, para cada caso, se indican en el Anexo II.
- b) Los Registros Especiales que integran el ‘Sistema Registral’.
- c) Las autorizaciones para emitir facturas y/o comprobantes, la visualización de la constancia de inscripción –incluyendo la que figura en el archivo ‘Condición Tributaria’– y la posibilidad de solicitar Certificados de No Retención y Fiscal para Contratar, entre otros trámites.

Respecto de los Registros Especiales Aduaneros dicho encuadramiento determinará la inhabilitación transitoria para la operación de los sistemas respectivos”.

El art. 9, señala, en lo pertinente, que:

“Los sujetos incluidos en la ‘Base de Contribuyentes No Confiables’ o caracterizados como ‘Sujeto No Confiable en materia de Seguridad Social – origen A.N.Se.S.’ o como ‘Sujeto No Confiable en materia de Seguridad Social – origen A.F.I.P.’ aludidos en el art. 3, deberán presentar una nota en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.128/01 y aportar la documentación pertinente, a fin de solicitar el cambio de estado administrativo de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.)”.

Mientras que el art. 10 dispone que:

“En caso de rechazo de las solicitudes a que se refieren los arts. 8 y 9 de la presente, los responsables podrán interponer el recurso previsto en el art. 74 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones, en la dependencia en la que se encuentren inscriptos”.

Por otra parte, la mencionada resolución general prevé que la aplicación del procedimiento previsto en ella, no obsta el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que competen a la A.F.I.P. y no implica la liberación de las obligaciones materiales y formales a cargo de los sujetos alcanzados (art. 12). Asimismo, deja sin efecto la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12 a partir de la fecha de su entrada en vigencia.

7. Que entre la documental aportada en Autos obran:

– El informe final de inspección, O.I. 1450468, del que surge:

– Denominación anterior de la contribuyente: Terrafari S.A.; nueva denominación social: prestaciones de Alquileres y Servicios S.A.;

– la sociedad Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A. se dedica a la realización de obra civil privada y subcontratación de obra pública; forma parte de las firmas relacionadas con el “Grupo Ferreyra-Ficcadenti”, que se encuentran investigadas en el marco de las causas seguidas en el Juzgado Federal de Bahía Blanca y de la Ciudad de Buenos Aires en relación a su actuación como proveedores de Austral Construcciones S.A. (causa 10.451/14 “Ficcadenti, Silvio, Ficcadenti, Franco, Ficcadenti, Enzo, Ferreyra José Antonio s/asociación ilícita fiscal”, Secretaría Penal 2 del Juzgado Federal de Bahía Blanca; causa 3017/2013, “Báez, Lázaro y otros s/encubrimiento”, Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional 7, Secretaría 13;

– la sociedad se encuentra integrada por Ficcadenti, Franco y Ficcadenti, Enzo, hijos de Ficcadenti, Silvio Luis;

– en el pto. VIII, “Conclusiones”, los inspectores destacan que:

– “... no correspondería efectuar un ajuste de inspección en cabeza de Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A. (ex Terrafari S.A.) ya que no pudo detectarse que la sociedad haya realizado durante el período de inspección, operaciones marginales que ocasionen mayores ventas o ingresos, sino que lo que se detectó fue un incremento inusual en los montos facturados, cubiertos por la interposición de facturas apócrifas (períodos fiscales 2012 y 2013) y por la interposición de pagos a cuenta no procedentes (período fiscal 2014)” –sic–;

“A criterio de esta fiscalización, la evidente desproporción existente entre ventas y compras reales de la contribuyente analizada, el carácter y la importancia del cliente principal, y todos las demás situaciones analizadas en este informe, autorizan a presumir que existió una intención deliberada de abultar los conceptos facturados a su principal cliente, desde 2011 hasta mediados de 2014, disimulando mediante la mencionada interposición de facturas apócrifas el margen desproporcionado que se hubiera expuesto de mediar la misma; por la posición de poder que inviste el carácter de único cliente, que registra Austral Construcciones S.A., respecto de Terrafari S.A., se infiere que solamente tiene una lógica justificación, a través de una connivencia mutua, por lo que correspondería, salvo mejor opinión, trasladar las consecuencias impositivas de las impugnaciones que debieran ser practicadas en la fiscalizada, a aquella sociedad Austral Construcciones S.A.”... “que se encuentra en fiscalización bajo la O.I. 1447767, sirviendo los antecedentes anexos a la presente O.I. como respaldo de las impugnaciones a ser realizadas en el ámbito de aquella” –sic–;

– el informe final de inspección, O.I. 1605155 da cuenta que:

– “Del análisis de la evolución económica y operativa de la firma, luego de la terminación del vínculo comercial con Austral Construcciones S.A. surge que la misma experimentó una fuerte caída de su actividad operativa en términos absolutos, por haber perdido su principal cliente ...” – sic–;

– “Al contrario de los períodos anteriores, durante los analizados (2014 a 2016) no se detectaron cómputos de compras y gastos documentados con comprobantes apócrifos. A este respecto y como única salvedad, debe mencionarse que los subdiarios I.V.A. compras correspondientes a los meses de 09/205 y 01/2017 en adelante, no fueron aportados por la sociedad, por lo cual no pudo determinarse la composición de los créditos fiscales declarados durante esos períodos” (sic);

– “De todo lo cual, puede concluirse que durante los períodos posteriores a Abril de 2014, no se observaron las circunstancias evidenciadas durante el desarrollo de la O.I. 145068, a saber: facturación apócrifa trasladada en sobrepuestos a Austral Construcciones S.A., su principal cliente; lo cual también ratifica la hipótesis a la que se arribó en esa O.I. mencionada” (sic);

– “Teniendo en cuenta estos extremos mencionados y habiéndose impugnado a ACSA, con motivo de lo actuado durante la O.I. 1450468, las operaciones que se entendió que no reflejaban la realidad y habiéndose completado el análisis de la capacidad



operativa total durante el transcurso de la presente fiscalización, corresponde efectuar una carga de la C.U.I.T. de Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A.”... “en la base ‘APOC’ por las operaciones que la misma efectuó con la sociedad Austral Construcciones S.A...” (sic);

– “Respecto de este punto, no existiendo al momento del descargo de la presente O.I., una opción sistémica de carga, asimilable a ‘usina mixta’ (es decir, una empresa con operaciones reales y otras ficticias), se estima pertinente realizar la misma, bajo el parámetro establecido por la Instr. Gral. de la Dirección de Programas y Normas de Fiscalización de la A.F.I.P. 478/05, pto. 2.2.6 – sin capacidad económica, estableciendo que tal caracterización se refiere en forma exclusiva y excluyente a las operaciones entre estas dos sociedades mencionadas, por el período que va desde 11/2011 a 03/2014, no habiéndose obtenido elementos de prueba precisos, concordantes y absolutos para desconocer la realidad de las operaciones efectuadas con los demás clientes de Constructora Patagónica Argentina S.A., durante los períodos mencionados y por los períodos posteriores hasta la fecha”.

8. Que interesa precisar que el amparo es un remedio procesal excepcional, sólo utilizable en las delicadas y extremas situaciones en las que, por carencia de otras vías legales aptas, peligra la salvaguardia de derechos fundamentales, requiriéndose para su apertura circunstancias de muy definida excepción, tipificadas por la presencia de arbitrariedad, irrazonabilidad o ilegalidad manifiestas que configuren la existencia de un daño concreto y grave, sólo eventualmente reparable por esta acción urgente y expedita (Fallos: 297:93; 298:329; 299:185; 306:1253; C.N.A.C.A.F. Sala IV in re Expte. 11.153/2011 “Gómez González Diego Germán c/EN - Mº Defensa - Ejército- Dto. 1104/05 751/09 s/amparo Ley 16.986”, del 5/7/11).

Así, es doctrina reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que el amparo constituye un proceso excepcional sólo utilizable en las delicadas y extremas situaciones en las que, por carencia de otras vías aptas, peligra la salvaguarda de derechos fundamentales y exige para su apertura circunstancias muy particulares, caracterizadas por la presencia de arbitrariedad o ilegalidad manifiestas, de modo tal que las deficiencias referidas –a que aluden la Ley 16.986 y la jurisprudencia anterior y posterior a su sanción–, requieren que la lesión de los derechos o garantías reconocidos por la Constitución Nacional resulte del acto u omisión de la autoridad pública en forma clara e inequívoca, sin necesidad de un largo y profundo estudio de los hechos ni de un amplio debate y prueba (Fallos 301:1060; 306:1253; 307:747; esta Sala, in re, “Andryseca, Jorge Miguel c/E.N.- A.F.I.P. s/amparo Ley 16.986”, Expte. 68.323/2015, sentencia del 31 de mayo de 2016).

Cabe precisar, asimismo, que el art. 43 de la Constitución Nacional dispone que “toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo. De este modo, no resulta admisible la vía intentada cuando los perjuicios que pueden ocasionar su rechazo no son otra cosa que la situación común de toda persona que petitiona el reconocimiento judicial de sus derechos por los procedimientos ordinarios (Fallos 297:93), ni cuando existen otras vías judiciales más aptas (Fallos 300:642; 307:562, entre otros). Es así que la acción de amparo constituye una vía excepcional que sólo procede en ausencia de otro medio adecuado o cuando la inminencia del daño haría ilusoria su reparación (Fallos: 296:708).

En el sub examine, en el limitado marco de conocimiento propio de la vía elegida, no se vislumbra la arbitrariedad manifiesta en la decisión de incluir a la contribuyente, Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A., en la base de contribuyentes no confiables, ni en la limitación de la C.U.I.T. de dicha empresa en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16.

En efecto, de la síntesis formulada en los considerandos que anteceden, se advierte, prima facie, que la inclusión en la base “APOC” de la contribuyente fue motivada en los extremos que se desprenden de los informes finales de inspección acompañados en las presentes actuaciones, elaborados por los funcionarios de la A.F.I.P. en el marco de las órdenes de intervención 1450468 y 1605155 (ver fs. 222/245vta. y fs. 246/255), en los que dichos funcionarios concluyen, luego de sintetizar las tareas realizadas en las fiscalizaciones, en la utilización de facturación apócrifa por parte de la firma Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A. en los períodos fiscales 11/2011 a 03/2014 y con relación a su principal cliente Austral Construcciones S.A. (ver especialmente fs. 243/vta. y fs. 255, correspondientes a las conclusiones de los informes aludidos, cuyos términos que han sido reseñados más arriba).

Por otra parte, la limitación de la C.U.I.T. obedeció, precisamente, a la inclusión de la contribuyente de marras en la citada base APOC.

Es que la normativa invocada por el fisco a los efectos de limitar la C.U.I.T. de la actora –es decir, la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16–, prevé distintos estados administrativos de la clave única de identificación tributaria en el ámbito del sistema registral. Y, entre las causales de limitación al acceso de los servicios Web, dispone que la A.F.I.P. verificará la inclusión de los contribuyentes en la base de contribuyentes no confiables –art. 3 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16–, subsunción que tendrá como consecuencia la suspensión temporal de las relaciones, servicios, registros y autorizaciones detallados (art. 6 de la mencionada resolución).

Por otro lado, la normativa aplicada por el ente fiscal establece el procedimiento a los efectos del restablecimiento del estado administrativo de la C.U.I.T. (en el caso de resultar tal clave limitada por la inclusión del contribuyente en la base de contribuyentes no confiables –como acontece en el sub lite–, el previsto en el art. 9 de la resolución a la que se viene haciendo referencia), así como el recurso administrativo para los casos de rechazo de tales solicitudes.

La actora, por lo demás, no ocurrió a la vía administrativa, en los términos previstos en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16 a los efectos de obtener el restablecimiento del estado de su C.U.I.L., e inició directamente el presente amparo.

Por ser ello así, cabe concluir, por un lado, que, a juicio de este Tribunal, no resultan ajustados al caso los argumentos expuestos por la Sala IV del fuero en la Causa “FDM Management S.R.L. c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I. Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12 s/amparo Ley 16.986”, en tanto las circunstancias de este caso difieren de las contempladas en el presente. En efecto, en la presente causa, el Fisco Nacional ha hecho aplicación de las normas previstas en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16, que contempla situaciones, efectos y remedios que, en principio, difieren a los previstos en la resolución anterior –declarada inconstitucional en el fallo aludido– (en este punto, ha de señalarse que la accionante no ha brindado fundamento alguno que permita acreditar la asimilación entre el régimen aplicado en la especie con el previsto en la reglamentación analizada en la causa “FDM Management S.R.L.”, invocada como precedente).

Y, por el otro, que la actora no ha logrado acreditar, en este caso en concreto, la arbitrariedad o ilegitimidad del proceder del ente fiscal, el que, según se advierte luego del estudio adecuado al limitado marco del presente proceso, fue el resultado de lo actuado en las fiscalizaciones efectuadas a la contribuyente y de los extremos que se desprenden, prima facie, de los informes finales de inspección –inclusión en la base “APOC”– y se adecuó a la normativa aplicable –limitación de la C.U.I.T. por la inclusión en la aludida base, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16–.

En este orden de ideas, cabe apuntar que la dilucidación atinente a si las afirmaciones contenidas en los informes finales de inspección (realizadas por los funcionarios de la A.F.I.P. en el marco de las fiscalizaciones realizadas a la actora) reflejan o no la realidad, a si los inspectores se basaron únicamente en presunciones, al alcance de lo informado por los aludidos funcionarios en orden a los períodos fiscales posteriores a los tomados en consideración a los efectos de la inclusión en la base “APOC”, o a la caracterización de la firma con la que se efectuó la carga en el sistema –expuesta en el último párrafo de fs. 255–, constituyen cuestiones fácticas cuyo examen excede notoriamente el ámbito de cognoscitivo propio de la vía intentada.

Por último, la actora no ha expresado las razones que le impedirían obtener a través de las vías ordinarias –verbigracia, la prevista en el art. 9 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.832/16 o la señalada por el art. 35, inc. h) de la Ley 11.683, aspecto sobre el que se volverá en el considerando que sigue– una respuesta satisfactoria en punto a la pretensión que esgrime. Es que debe recordarse, la acción de amparo no está destinada a reemplazar los medios ordinarios instituidos para la solución de las controversias, ni para obviar los procedimientos administrativos o judiciales (Fallos: 313:101).

En ese sentido, se ha decidido la inadmisibilidad de la acción si el recurrente no controvierte adecuadamente la eficacia de la vía ordinaria para salvaguardar su derecho (proceso que puede ir acompañado de las medidas precautorias necesarias para que aquél no se vea eventualmente frustrado, siempre que se configuren los requisitos para su otorgamiento) –cfr. esta Sala in re “Martella Daniel Enrique c/EN M Defensa Ejercito (Nota 12-0885/3) s/amparo Ley 16.986”, Expte. 27.232/12, del 7/2/13–.

9. Que cabe añadir a cuanto se lleva expuesto, que la Ley 27.430 (B.O.: 29/12/17) incorporó como inc. h) del art. 35 de la Ley 11.683, la siguiente disposición:

“La Administración Federal de Ingresos Públicos 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 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 días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el art. 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549”.

De tal modo, a la fecha en que la limitación de la C.U.I.T. de la contribuyente fue publicada (el 31 de enero de 2018), la norma precedentemente transcrita, que faculta a la A.F.I.P. a disponer medidas preventivas y prevé un mecanismo específico para plantear la disconformidad con la medida, ya se encontraba vigente.

10. Que de conformidad con lo señalado en los considerandos que anteceden, la acción intentada, tanto en lo relativo a la pretensión de que se declare la nulidad e ilegitimidad de la inclusión de la actora en la base de contribuyentes no confiables, como en la atinente a la consecuente limitación de la C.U.I.T., no puede prosperar.

En tales condiciones, corresponde hacer lugar al recurso intentado por el Fisco Nacional y revocar la decisión de grado en cuanto acoge parcialmente la acción de amparo y ordena a la A.F.I.P. que proceda a restablecer la C.U.I.T. de la contribuyente.

Y, asimismo, cabe rechazar la apelación de la accionante y confirmar en rechazo del amparo en cuanto a la pretensión que se declare la nulidad e ilegitimidad de la inclusión de la actora en la base “APOC”.

11. Que en cuanto a las costas, dada la forma en que se decide, corresponde adecuar las de la instancia de origen a los términos del presente pronunciamiento (art. 279 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación), e imponerlas íntegramente a la vencida, por no encontrar mérito el Tribunal para apartarse del principio objetivo de la derrota (art. 14 de la Ley 16.986 y art. 68, primer párrafo del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación).

Las de esta instancia, por idéntico motivo, se imponen a la vencida.

Por lo expuesto, y de conformidad con el dictamen del Sr. fiscal general,

EL TRIBUNAL

RESUELVE:

- a) Hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, revocar la sentencia de grado en cuanto acoge parcialmente la acción de amparo y ordena a la A.F.I.P. restablecer la C.U.I.T. de la actora.
- b) Rechazar la apelación de la amparista y, en consecuencia, confirmar la sentencia de grado en cuanto rechaza la acción de amparo en todo lo demás solicitado.
- c) Imponer las costas de ambas instancias a la vencida, en atención a lo señalado en el considerando que antecede.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fdo.: José Luis López Castiñeira, Luis M. Márquez y María Claudia Caputi.