Año del Bicentenario

Buenos Aires, 9 de marzo de 2010

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Compañía de Circuitos Cerrados c/ Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que los antecedentes y circunstancias de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los puntos I y II del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, al que corresponde remitir en este aspecto por razones de brevedad. Asimismo, el Tribunal comparte lo expresado en tal dictamen respecto de la procedencia formal del recurso extraordinario cuya denegación por el a quo dio origen a la queja en examen.

2°) Que sin perjuicio de la aludida remisión, cabe puntualizar que la resolución 156/99 del jefe de la Región Tucumán de la Administración Federal de Ingresos Públicos —cuya copia obra a fs. 2/15 de los autos principales y respecto de la cual la actora promovió la demanda que dio origen a estos autos— desestimó los recursos de reconsideración que Compañía de Circuitos Cerrados S.A. había interpuesto —en los términos del art. 76, inc. a, de la ley 11.683— contra las resoluciones del organismo recaudador que habían determinado su obligación en concepto del impuesto al valor agregado por los períodos comprendidos entre julio de 1992 y febrero de 1994, y diciembre de 1995 y noviembre de 1996, liquidado intereses resarcitorios, y aplicado multa.

3°) Que en primer lugar corresponde examinar los agravios del Fisco Nacional relativos a la improcedencia de la demanda contencioso administrativa promovida contra el acto precedentemente reseñado. Al respecto cabe recordar que el a quo, a fin de admitir esa acción, declaró la inconstitu-

cionalidad del art. 81, tercer párrafo de la ley 11.683 (t.o. en 1998).

4°) Que en orden a ello es útil señalar que la mencionada ley establece que los actos que impongan sanciones o determinen tributos son susceptibles de recurso de reconsideración para ante el funcionario superior del organismo recaudador o bien del recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación (art. 76, incs. a y b). En el caso de autos el contribuyente optó por la primera de tales vías, lo cual obsta a que luego pueda acudir al mencionado tribunal ya que los referidos medios impugnatorios son excluyentes entre sí.

5°) Que con arreglo al régimen de acciones y recursos establecido por la ley 11.683, el acto determinativo del impuesto -que no haya sido objeto de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación y desestimado, en su caso, el recurso de reconsideración a que se hizo referencia- sólo puede ser impugnado mediante la acción o demanda de repetición contemplada por el art. 81 de esa ley, la que, naturalmente, presupone el previo pago del tributo. El a quo, como se señaló, juzgó inconstitucional esa norma en tanto establece el principio *solve et repete*.

6°) Que en el sistema de la ley 11.683, el ámbito de aplicación de ese principio se encuentra notoriamente acotado por la presencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

En efecto, el art. 159 de esa ley dispone que el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para entender en los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios. A su vez, el art. 167 establece el efecto suspensivo del recurso ante ese tribunal, al señalar que "la interposición del recurso no sus-

penderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada".

El fundamento del criterio plasmado en esa norma surge de la exposición de motivos efectuada por la comisión redactora del proyecto de la ley 15.265 —que creó el Tribunal Fiscal de la Nación— en cuanto señaló que dicho tribunal intervendrá "...en los supuestos de determinación de gravámenes, en que los contribuyentes pretendan llevar a cabo una discusión completa del caso en forma previa al pago. Por lo tanto, la obligación fiscal queda suspendida mientras pendan los procedimientos ante el tribunal..." Allí se agregó asimismo que "la comisión ha estimado que la suspensión del pago del impuesto en virtud de la apelación promovida por el contribuyente ante el Tribunal Fiscal, es una de las garantías más importantes a conceder a favor de este último, de modo de asegurarle que la determinación del gravamen se ajusta a la ley tributaria" (Diario de Sesiones, Cámara de Diputados, 1959, T° 8, pág. 6338).

Si bien la aludida suspensión cesa tras el dictado de la sentencia del Tribunal Fiscal que condena al pago de tributos e intereses, quedando habilitado el organismo recaudador a emitir boleta de deuda e iniciar ejecución fiscal (confr. art. 194 de la ley 11.683), cabe poner de relieve que la realización de ese pago no constituye un requisito para la admisibilidad del recurso ante la cámara —contra las sentencias de aquel tribunal— que prevén los arts. 192 y concordantes de esa ley.

7°) Que en el caso de autos —como se señaló— la actora, en lugar de impugnar la determinación de impuestos por la vía recursiva reseñada precedentemente, optó por hacerlo mediante un recurso de reconsideración ante el propio

organismo recaudador. Al proceder de ese modo, no podía ignorar que si ese planteo era desestimado, el único medio que la ley de procedimiento tributario contemplaba para cuestionar lo resuelto por la AFIP era la demanda de repetición, prevista por el art. 81 de esa ley.

8°) Que en las indicadas circunstancias se extrae, como primera conclusión, que la tacha de inconstitucionalidad de esa norma, en cuanto establece el principio *solve et repete* deriva de la propia conducta discrecional de la actora, en tanto, el mismo ordenamiento legal ponía en sus manos otro medio de impugnación que no requería el previo pago del gravamen. De tal manera, al haber optado por el recurso de reconsideración previsto en el inc. a del art. 76, renunció a la posibilidad de recurrir lo resuelto por el organismo recaudador sin necesidad de afrontar el pago previo del tributo. Al ser ello así, resulta aplicable la jurisprudencia según la cual la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 y 306:195, entre otros).

9°) Que sin perjuicio de ello, cabe señalar que la jurisprudencia de esta Corte ha reconocido, en principio, la validez de las normas que establecen el requisito del previo pago para la intervención judicial, a la par que reconoció excepciones que contemplan fundamentalmente situaciones patrimoniales concretas de los particulares a fin de evitar que ese previo pago se traduzca, a causa de la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación, en un real menoscabo del derecho de defensa en juicio (Fallos: 215:225; 247:181; 261:101; 285:302; 287:473; 288:287; 295:314, entre otros). En el caso "Microómnibus Barrancas de

Belgrano S.A. s/ impugnación" (Fallos: 312:2490) se estableció que el alcance que cabe otorgar a lo dispuesto por el art. 8°, inc. 1°, de la Convención Americana de Derechos Humanos —a la que el inc. 22 del art. 75 de la Constitución Nacional otorga jerarquía constitucional— es equivalente, en relación con el principio *solve et repete*, al fijado por la jurisprudencia anteriormente citada, con fundamento en el derecho de defensa garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional (confr. Fallos: 322:1284).

En el caso de autos, la actora no acreditó que su situación pudiese tener cabida en los supuestos de excepción precedentemente aludidos por lo que, con abstracción de lo expresado en el considerando anterior, el reparo constitucional formulado por la accionante tampoco resultaría admisible a la luz de tal jurisprudencia.

10) Que por último cabe señalar que el Tribunal no comparte el criterio de la señora Procuradora Fiscal en el sentido de que en el caso resultaría de aplicación el procedimiento de impugnación previsto en el art. 23, inc. a, de la ley 19.549, que no requiere del previo pago como requisito de acceso a la instancia judicial. En efecto, con relación a las determinaciones de impuestos y sus accesorios la ley 11.683 contiene una regulación específica de los medios recursivos pertinentes, lo que excluye la aplicación a su respecto de la legislación que regula los procedimientos Administrativos, pues ella está contemplada con carácter supletorio para las situaciones no previstas en el título I de la ley 11.683 (confr. art. 116). Ello es así, máxime, al no haberse acreditado la concurrencia de un supuesto de excepción con arreglo a la jurisprudencia citada en el considerando 9°.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora

Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada en los términos que resultan de la presente. Con costas. Reintégrese el depósito de fs. 1, agréguese la presentación directa a los autos principales, notifíquese y devuélvanse las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI (en disidencia)- CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

DISI-//-

Año del Bicentenario

-//-DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAÚL ZAFFARONI

Considerando:

Que el recurso extraordinario, cuya denegación originó esta queja, es inadmisible (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se desestima la queja. Declárase perdido el depósito obrante a fs. 1. Hágase saber y archívese, previa devolución de los autos principales. E. RAUL ZAFFARONI.

ES COPIA

Recurso de hecho interpuesto por **Administración Federal de Ingresos Públicos,** representada por la **Dra. Graciela Inés Sosa,** con el patrocinio del **Dr. Álvaro Ramasco Padilla.**
Tribunal de origen: **Cámara Federal de Tucumán.**
Intervino con anterioridad: **Juzgado Federal de Primera Instancia n° 1 de Tucumán.**

DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL

Suprema Corte:

– I –

A fs. 370/373 de los autos principales (a cuya foliatura me referiré en adelante), la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán, al confirmar la decisión de la instancia anterior, hizo lugar a la demanda contenciosa iniciada por Compañía de Circuitos Cerrados S.A. contra la resolución 156/99 del Jefe de la Región Tucumán de la Administración Federal de Ingresos Públicos, revocándola.

Mediante ese acto administrativo el Fisco le había determinado de oficio el impuesto al valor agregado (IVA) de los períodos 7/92 a 2/94 y 12/95 a 11/96, por entender que, aunque la prestación del servicio de televisión por cable estaba exenta, se hallaban gravadas las diferencias entre el abono normal y el importe cobrado por la actora en los restantes vencimientos de las facturas por sus servicios, ya que –bajo la óptica fiscal– se trataba de intereses provenientes de una financiación, de conformidad con lo dispuesto por los decretos 879/92 y 2.633/92, ratificados por la ley 24.447.

El *a quo* consideró, de forma liminar, que cabía tener por habilitada la instancia judicial. Para ello, declaró la inconstitucionalidad

del art. 81, tercer párrafo, de la ley 11.683 (t.o. en 1998) pues –en su criterio– consagra de forma indirecta la regla del *solve et repete*, al contemplar únicamente la posibilidad de cuestionar el tributo mediante un juicio de repetición, supeditando el reconocimiento del derecho del contribuyente a su previo pago, contradiciendo expresas garantías constitucionales (arts. 14, 17, 18 y 28 de la Carta Magna).

Sobre el fondo del asunto, expresó que durante los períodos por los que se determinó el tributo de la actora, su actividad estaba eximida, situación que se mantuvo hasta el dictado de la ley 25.063. Sin embargo, con respecto a las prestaciones financieras, recordó que el decreto 879/92, al modificar el –entonces– pto. 17, inc. j, del art. 6º de la ley del IVA, eliminó la exención genérica sobre "las colocaciones y prestaciones financieras", para pasar a gravarlas en general, con excepción de los supuestos puntuales de este tipo de operaciones que continuaron exentas. Además, el decreto 2.633/92 incorporó el art. 5º ter al reglamento de la ley del impuesto, estableciendo que aun los intereses originados en la financiación o el pago diferido del precio de operaciones exentas se hallaban alcanzados por el gravamen. Subrayó que ambos decretos fueron ratificados por la ley 24.447.

Adujo que, de las constancias de autos y de las pruebas realizadas, se desprende que las diferencias existentes en los precios de los abonos liquidados según la fecha de su pago no revisten naturaleza de "intereses", ni siquiera de manera implícita. Añadió que está demostrado que el abono se paga por mes adelantado y que, de conformidad con el art. 5º, inc. d) de la ley del impuesto, el hecho imponible de que se trata se perfecciona en cuanto se verifique una de estas dos circunstancias: el devengamiento del pago o su percepción. Por este motivo –concluyó– no pueden generarse intereses por un plazo que no ha vencido.

A mayor abundamiento, puntualizó que, por una parte, aun cuando se reconociera la naturaleza de intereses implícitos, tal como lo postula el Fisco Nacional, las normas reglamentarias en que apoya su pretensión sólo gravan los expresos; y, por otra, que los intereses son un accesorio de la actividad principal, y si ésta se hallaba exenta, también lo están sus accesorios, salvo excepción legal.

Por último, y dada la forma en que resolvió el asunto, estimó que devenía improcedente estudiar la validez constitucional de los decretos 879/92 y 2.633/92.

– II –

Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que obra a fs. 378/392, que al ser denegado por el *a quo* a fs. 422 dio origen a la presente queja.

Arguyó que la sentencia recurrida es definitiva y que el tema debatido excede el interés individual de las partes, al afectar la percepción normal de la renta pública, y que la decisión está teñida de arbitrariedad al no ser una derivación razonada del derecho vigente.

En primer término, se agravia porque, al tener por habilitada la instancia judicial, el actor ha podido discutir la procedencia del tributo sin haber realizado el ingreso previo, tal como lo exige la ley 11.683, en resguardo de los intereses recaudatorios del fisco. Todo ello, sin que la actora alegara, ni mucho menos demostrara, la imposibilidad de pago, situación que permitiría hacer excepción a la regla del *solve et repete*.

En segundo lugar, sobre el fondo, adujo que la sentencia resulta arbitraria, al apartarse de las constancias del expediente, y considerar que no son intereses sumas que indudablemente poseen tal naturaleza.

Agregó que si bien la operación principal de la actora estaba exenta, no lo estaban los intereses que percibía, en virtud de las modificaciones normativas introducidas por los decretos 879/92 y 2.633/92 –ambos de necesidad y urgencia–, los que, al momento de llevarse a cabo la verificación, habían sido ratificados por la ley 24.447.

– III –

El primer agravio de la quejosa finca en cuestionar la admisibilidad de la presente acción. Arguye –en síntesis– que la ley 11.683 no otorga vía alguna al contribuyente que ha optado por cuestionar el acto determinativo de oficio mediante el procedimiento de su art. 76, inc. a).

Sabido es que no resulta procedente el recurso extraordinario, si éste atañe al análisis de cuestiones procesales, aun cuando se debata en ellas la interpretación de leyes federales, como la de procedimiento tributario, ya que su solución se encuentra reservada a los jueces de grado, con exclusión de la vía extraordinaria (Fallos: 315:380; 325:1731,

entre muchos otros). Sin embargo, estimo que cabe hacer excepción a tal principio en este caso, pues la controversia suscitada a su respecto afecta el principio de supremacía constitucional, ya que se ha declarado la inconstitucionalidad del art. 81, párrafo tercero, de la ley de rito fiscal (arg. Fallos: 321:3620 y 324:1224).

Como surge del relato, el Fisco Nacional considera –en prieto resumen– que el planteamiento sustantivo del contribuyente debió haberse discutido –previa cancelación de la deuda– en vía de repetición. Supletoriamente, alega que el actor no alegó ni acreditó la imposibilidad económica para así proceder, hecho que le autorizaría a eludir el requisito mencionado. A resultas de todo esto –concluye– se ve obstaculizada la recaudación fiscal.

Estimo que el razonamiento de la quejosa en este punto no puede compartirse.

Por una parte, puesto que no es cierto que el comportamiento de la actora, supuestamente avalado por la sentencia recurrida, impidiera el ingreso de las sumas debidas. Prueba irrefutable de ello es que la accionante solicitó el dictado de una medida cautelar para impedir que el Fisco iniciara la ejecución fiscal correspondiente al acto determinativo aquí discutido. Si bien la medida fue concedida por las instancias anteriores, debo recordar que fue revocada por el Tribunal –al compartir el criterio del dictamen este Ministerio Público– en su sentencia del 11 de octubre de 2005 (publicada en Fallos: 328:3638), circunstancia que le permitió a la AFIP iniciar el cobro compulsivo de la suma cuya procedencia se debate, sin perjuicio de lo que, en definitiva aquí se decida.

Pero además, tal como se expuso en el dictamen mencionado, el procedimiento de impugnación previsto en el art. 23, inc. a), de la ley 19.549 (aplicable al *sub lite* en virtud de lo dispuesto por el art. 116 de la ley de forma fiscal) no requiere de dicho pago como requisito de acceso a la instancia judicial.

De lo señalado se colige que la afectación que dijo sufrir la quejosa en sus facultades de recaudación no se desprenden de las normas procesales aplicables a la especie, porque ni consagran la regla del *solve et repete*, ni le impiden proceder por la vía de los arts. 92 y cc. de la ley 11.683 una vez vencido el plazo otorgado al contribuyente para el pago voluntario.

Sin embargo, arribados a este punto, también queda a la luz que, contrariamente al mecanismo articulado por el *a quo*, no resultaba necesario declarar la inconstitucionalidad del párrafo tercero del art. 81 de la ley 11.683, toda vez que el contribuyente pudo acceder a la revisión del acto, sin efectuar el previo pago del gravamen, tal como dejé expuesto párrafos más atrás, sin que la salvaguarda de su derecho de defensa en juicio requiriese de la remoción de obstáculo alguno mediante la declaración de inconstitucionalidad dispuesta.

Tiene dicho el Tribunal que la declaración de inconstitucionalidad de una ley, acto de suma gravedad institucional, es la última *ratio* del ordenamiento jurídico y una de las más delicadas funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia (Fallos: 319:3184; 323:842 y 919, entre muchos otros), a la que sólo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución, sino es a costa de remover el obstáculo que presentan normas de inferior jerarquía (Fallos: 324:4404).

Por tal motivo, propicio que, en este punto, la sentencia sea confirmada en cuanto a la admisibilidad de la acción, mas por los fundamentos aquí expuestos.

– IV –

En lo atinente al fondo del debate, la aplicación de las normas de la ley del IVA vigentes en el momento en que se prestaron los servicios –ley que es de indiscutible naturaleza federal–, ha de realizarse previo estudio de las circunstancias contractuales en que fue prestado el servicio, del cual se discute solamente un aspecto de su retribución.

La quejosa, en efecto, finca su argumentación en que el *a quo* desconoció la naturaleza jurídica de "intereses" a las diferencias existentes en los precios cobrados por la actora a sus clientes en los posteriores vencimientos, con relación al abono normal.

Considero que lo relativo a desentrañar si tales diferencias constituyen o no intereses y, en su caso, cuál es su naturaleza, involucra el examen de cuestiones de hecho, prueba y derecho común, materia que es propia de los jueces de la causa y ajena, como regla y por su naturaleza, a la instancia del art. 14 de la ley 48 (Fallos: 314:1875; 315:449).

Debo expresar, paralelamente, que no aprecio que haya habido arbitrariedad en la apreciación de las circunstancias ni en la valoración de las probanzas del *sub judice*, por lo que no se configura, a mi modo de ver, un supuesto que permita hacer excepción a la regla indicada.

Por lo tanto, estimo que el recurso federal fue bien denegado a su respecto.

– V –

Por lo expuesto, opino que debe declararse parcialmente admisible el presente recurso de hecho, de conformidad con lo expresado en el punto III del presente dictamen, y confirmar la sentencia recurrida. Buenos Aires, 15 de junio de 2007. *Laura M. Monti.*