Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Buenos Aires, 2 de julio de 2013.

Vistos los autos: "Colorín IMSSA (TF 24.123-I) c/ D.G.I.".

Considerando:

1°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación por el que se rechazó la excepción de incompetencia opuesta por la AFIP (fs. 219/220), así como la ulterior sentencia de ese organismo jurisdiccional (fs. 422/424 vta.) que dispuso revocar íntegramente el acto del ente recaudador por el que se había intimado el pago de las sumas que la actora adeudaría en concepto del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural por los períodos fiscales comprendidos entre abril de 1999 y mayo de 2001.

2°) Que en lo referente a la competencia del Tribunal Fiscal para entender en el recurso planteado por la actora, el a quo recordó, en primer lugar, que "por determinación tributaria se debe entender el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación, por lo que el contenido esencial e indudable de la determinación ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables", como también el monto resultante de la aplicación de éstas (fs. 530). Tras ello concluyó que si bien el ente recaudador no había seguido el procedimiento previsto en los arts. 16 y siguientes de

la ley 11.683, el acto por el cual había intimado al pago del tributo importaba una verdadera determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, y que, por ende, resultaba apelable ante el Tribunal Fiscal. Al respecto, señaló que dicho acto estaba precedido de una fiscalización tendiente a reunir datos de hecho y técnicos que concluyeron con la liquidación del tributo.

3°) Que en lo relativo a la cuestión de fondo, la cámara entendió que los agravios expresados por la AFIP ante esa alzada no cumplían los requisitos del art. 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, pues no lograban rebatir los fundamentos dados por el Tribunal Fiscal en sustento de su decisión. En tal sentido, señaló que el escrito respectivo no contenía ninguna crítica expresa respecto de las apreciaciones realizadas por el organismo jurisdiccional en torno a que se había otorgado a la actora el beneficio derivado de su inscripción en el padrón para adquirentes de productos gravados, exentos por destino, creado por la resolución general AFIP 193/98, y sin que se hubiera acreditado engaño alguno de parte de la accionante. Asimismo puntualizó que solo con el dictado del decreto 1129/01 se regularon las características técnicas que debían reunir tales productos, sin que pueda asignarse efectos retroactivos a dicha categorización. Asimismo puso de relieve que el ente recaudador tampoco se hizo cargo del argumento relativo a que su conducta implicó ir contra sus propios actos, en tanto a los mismos elementos que consideró válidos para otorgar la exención, luego los desconoció para sustentar su rechazo (conf. considerando 5°, fs. 530 vta./531).

4°) Que, por otra parte, la alzada dejó sin efecto la imposición de costas a la actora dispuesta por el Tribunal Fiscal en lo relativo al rechazo del planteo de nulidad que había articulado la mencionada parte y que fue rechazado. Para decidir en el sentido indicado consideró que el referido planteo de nulidad no fue interpuesto como de previo y especial pronunciamiento —ni tratado como tal por dicho tribunal— sino como una defensa más contra la determinación tributaria. Por lo tanto, entendió que no se trataba de una cuestión incidental o autónoma, escindida de la unidad de lo decidido en la sentencia.

5°) Que contra tal pronunciamiento, la AFIP interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 535/535 vta.), que fue concedido a fs. 558. El memorial de agravios obra a fs. 564/577 vta. y su contestación por la actora a fs. 599/616 vta. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

6°) Que en lo relativo al rechazo de la excepción de incompetencia del Tribunal Fiscal, el representante del organismo recaudador aduce en su memorial de agravios que de la lectura del acto de la AFIP impugnado ante ese tribunal se infiere "que el Fisco se limita a intimar a la contribuyente que ingrese en concepto de Impuesto a la Transferencia de Combustibles Líquidos y Gas Natural, el tributo originado en el hecho imponible nacido

al momento de adquirir las materias primas que por el destino que se daría a las mismas la ley autorizaba su no ingreso pero que al haber modificado el destino por el que se otorgó la exención, renació —en cabeza de ella— la obligación de ingresar el impuesto, conforme lo establece taxativamente la normativa aplicable" (fs. 568). Según el criterio de la representación de la AFIP, ese acto no reúne ninguno de los supuestos que habilitan la competencia del Tribunal Fiscal. Por el contrario, aduce que al haber sostenido el contribuyente en todo momento que se encontraba exento del aludido impuesto, la situación tiene cabida en el art. 7° de la ley 23.966 y, por ende, queda sujeta inexorablemente al procedimiento allí establecido, que difiere la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del gravamen a la oportunidad de entablarse la acción de repetición.

7°) Que al respecto cabe puntualizar, en primer lugar, que los argumentos expuestos no logran refutar lo aseverado por la cámara en cuanto a que el acto por el cual la AFIP había intimado al pago del tributo constituye, en esencia, una determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente.

Al ser ello así, y desde tal perspectiva, se trata, en principio, de un acto susceptible de ser apelado ante el Tribunal Fiscal en los términos del art. 159, inc. a, de la ley 11.683, sin que obste a tal conclusión la circunstancia de que en sede administrativa no se haya seguido el trámite establecido por ese ordenamiento para el dictado de esa clase de resoluciones (confr. arts. 17 y sgtes.).

8°) Que en cuanto a la invocación por parte del recurrente de lo dispuesto en el último párrafo del art. 7° de la ley del tributo —que difiere "la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del gravamen...a la oportunidad de entablarse la acción de repetición"—, a juicio de esta Corte no se presenta en el caso el supuesto previsto en dicha norma para su aplicación. En efecto, de la lectura de ese artículo surge que esa medida contempla el supuesto en el que la pretensión fiscal de cobrar el tributo se funda en la verificación de que se ha consumado un cambio de destino del producto gravado, en tanto que en el sub examine, y según surge de la fiscalización llevada a cabo por el ente recaudador, el impuesto fue determinado sobre la base de considerar que los productos vendidos por la actora como "diluyentes", "disolventes" o "thinners" tienen una composición química que no alcanza a modificar o desnaturalizar las propiedades originales del componente principal gravado por el impuesto (confr. fs. 51/52 y, en especial la nota de la Dirección Nacional de Recursos Hidrocarburíferos y Combustibles obrante, en copia, a fs. 53).

Por lo demás, no debe perderse de vista el carácter marcadamente excepcional de la medida dispuesta en el citado artículo, puesto que implica privar al contribuyente de la posibilidad de discutir de manera alguna la procedencia del impuesto exigido por el organismo recaudador con anterioridad al pago del gravamen, instituyendo un mecanismo de cobro de una singular rigurosidad, que no se observa con relación a los demás impuestos nacionales. Al ser ello así, el ámbito de aplicación de dicha norma debe ser examinado con particular estrictez y limitado al

supuesto expresamente previsto pues, como es sabido, debe asignarse a las normas el alcance que mejor se concilie con los principios y garantías constitucionales. En consecuencia, al no resultar aplicable dicha norma al caso en examen, cabe concluir que lo dispuesto en ella no es un impedimento para la procedencia de la apelación del acto ante el Tribunal Fiscal, según se señaló en el considerando que antecede.

9°) Que en lo atinente al aspecto sustancial de la controversia el apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por el a quo, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso, desde que las razones expuestas en el memorial respectivo deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados en la sentencia para llegar a la decisión impugnada (confr. art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 315:689; 316:157; 327:760, entre muchos otros). En efecto, en el memorial de agravios ante esta Corte no se formula una crítica concreta y razonada que logre desvirtuar lo aseverado por el quo con respecto a que la apelación deducida ante esa alzada por el organismo recaudador no rebatía los argumentos dados por el Tribunal Fiscal en sustento de su decisión, lo que resultaba insoslayable máxime habida cuenta de que la cámara se encargó de puntualizar detalladamente las deficiencias de aquel recurso y los motivos por los cuales no cumplía con lo dispuesto por el art. 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, aplicable supletoriamente según el art. 197 de la ley 11.683.

10) Que, por otra parte, si bien el recurrente se agravia por la decisión del a quo respecto de las costas atinentes al rechazo del planteo de nulidad, tampoco en este aspecto logra refutar las razones en las cuales el a quo fundó lo resuelto. En efecto, la representación del organismo recaudador centró sus argumentos en la circunstancia de haber resultado vencedora en dicho punto —pues se rechazó el referido planteo de nulidad— pero no se hizo cargo de las circunstancias tenidas en cuenta por la cámara para dejar sin efecto la condena en costas dispuesta por el Tribunal Fiscal —reseñadas en el considerando 4° de la presente— en particular, en cuanto a que dicho planteo no había sido tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal y que, por lo tanto, no podía considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de las costas.

Por ello, se confirma la sentencia apelada en lo referente a la cuestión examinada en los considerandos 7° y 8°; y, en lo

-//-

-//-demás, se declara la deserción del recurso interpuesto a fs. 564/577 vta. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

ENRIQUE S. PETRACCHI

E. RAUL ZAFFARONI

CARMEN M. ARGIBAY

CARLOS S. FAYT

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Recurso ordinario interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por el **Dr. Demian Konfino**, con el patrocinio de la **Dra. Silvia Josefina Pepe**.

Traslado contestado por **Colorín I.M.S.S.A.**, representada por el señor **Olivier Caminade**, con el patrocinio letrado **del Dr. David Andrés Halperín**.

Tribunal de origen: **Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.