Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Buenos Aires, 29 de octubre de 2013.

Vistos los autos: "Clear SRL c/ EN - AFIP DGI - (rec. apel. J 372/04) s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia de la anterior instancia, hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, declaró la nulidad de la resolución 323 del año 2006, de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP, mediante la cual se desestimó el recurso de apelación interpuesto por la actora, en los términos del art. 74 del decreto 1397/79, contra la intimación que se le formuló para que abonara la suma de $ 1.002.303,26, correspondiente a distintos períodos del IVA y a anticipos del impuesto a las ganancias. El organismo recaudador efectuó tal intimación por considerar que se encontraba excedido el monto máximo de impuestos autorizado para ser diferido mediante inversiones en el proyecto promovido de la empresa Olivares del Sol S.A.

2°) Que para decidir en el sentido indicado, el tribunal de alzada señaló, en primer término, que no se hallaba en tela de juicio que el importe del diferimiento efectuado por uno de los inversionistas en el referido emprendimiento —por $ 6.175.000— fue posteriormente restituido al Fisco, en los años 1994 y 1995, mediante el régimen de presentación espontánea y plan de facilidades de pago establecido en los decretos 272/95 y 316/95; y que la controversia radicaba en el alcance y la apli-

cación temporal del decreto 135/06 y del decreto 1798/07, aclaratorio del anterior.

3°) Que al respecto, el a quo señaló que el primero de tales decretos dispuso convalidar las reasignaciones de costos fiscales y las reformulaciones de proyectos no industriales efectuadas por las autoridades de aplicación provinciales con anterioridad a su entrada en vigencia. Y puntualizó que el proyecto promocional de Olivares del Sol S.A. había sido objeto de reasignación de costos fiscales teóricos, tal como surgía del art. 1° y del Anexo I del citado decreto 135/06.

Sentado lo que antecede, puso de relieve que el art. 2° del decreto 1798/07 sustituyó al art. 3° del decreto 135/06 disponiendo —en lo que interesa— "que a todos los efectos previstos en ese decreto, no se considerarán afectados o consumidos los cupos fiscales asignados a los proyectos incluidos en los anexos I y II, por los montos correspondientes a impuestos diferidos que hayan sido restituidos por los inversores mediante su inclusión en moratorias o regímenes de pagos anteriores a la vigencia de la presente medida".

Afirmó que el hecho de que el citado decreto 1798/07 sea posterior a la interposición de la demanda no obstaba a su aplicación pues constituye deber de los jueces ceñir sus sentencias a las circunstancias fácticas y normativas existentes al momento de ser dictadas, máxime en la medida en que la referida norma coincide con la postura sustentada por el contribuyente —en lo referente a que no debían considerarse afectados o consumidos los cupos fiscales en el supuesto de que parte del monto

de los impuestos diferidos hubiera sido restituido por un inversor mediante su inclusión en planes de pago— y priva de causa a la intimación de pago cursada por el Fisco Nacional pues aventa la posibilidad de la existencia del "exceso de diferimiento de impuestos" en que se fundó tal intimación.

4°) Que, por otra parte, desechó el agravio del organismo fiscal referente a que la actora debió haber desistido de este proceso si pretendía la aplicación de los decretos 135/06 y 1798/07. Al respecto la sala puntualizó que dicha condición sólo es exigible respecto de quienes pretenden utilizar el beneficio del diferimiento de impuestos con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de aquel decreto (primer párrafo del art. 6° del decreto 135/06), pero no en relación a quienes —como es el caso de la actora— sólo invocan sus disposiciones —y las del decreto aclaratorio 1798/07— en aras de repeler una pretensión de pago del Fisco.

5°) Que contra tal sentencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 412/413 vta.) que fue concedido a fs. 417, y resulta formalmente procedente, toda vez que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y, el monto disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 456/469 vta. y su contestación por la actora a fs. 472/476 vta.

Contra la misma sentencia, el organismo recaudador dedujo también recurso extraordinario (fs. 418/435) que, tras ser sustanciado, fue concedido por la cámara en los términos que resultan del auto de fs. 447. La apelación del art. 14 de la ley 48 fue mal concedida por el a quo, pues es doctrina reiterada que la declaración de admisibilidad del recurso ordinario de apelación determina la improcedencia formal del recurso extraordinario deducido por la misma parte, habida cuenta de la mayor amplitud de la jurisdicción ordinaria de la Corte (conf. Fallos: 312:1656; 316:1066; 322:2341; 329:5198; 330:2639, entre otros).

Por lo tanto, las consideraciones que siguen estarán exclusivamente referidas al recurso ordinario de apelación.

6°) Que en el memorial de fs. 456/469 vta., la representante del organismo recaudador aduce que no basta que la actora esté incluida en el Anexo I del decreto 135/06 para que se encuentre amparada por sus disposiciones ya que, según el recurrente, para ello resulta necesario, como lo prevé la circular AFIP 9/10, del 24 de septiembre de 2010, que el cronograma para la captación del capital y aplicación de inversiones no se encuentre concluido a la fecha de entrada en vigencia del citado decreto y su modificatorio 1798/07. Al respecto, afirma que el decreto 135/06 entró en vigencia el 18 de febrero de 2006, en tanto que el cronograma de Olivares del Sol concluyó en el año 2003 "por lo que mi mandante no se encuentra habilitado para la determinación del cupo liberado en virtud de la normativa indicada" (fs. 466 vta.).

7°) Que el decreto 135/06 tuvo como objeto —según se expresa en sus fundamentos— "convalidar las reasignaciones de costos fiscales y las reformulaciones de proyectos no industriales ya efectuados por las Autoridades de Aplicación". Según allí se indica, tal convalidación "no debe efectuarse en términos generales sino que tiene que circunscribirse, exclusivamente, a los casos respecto de los cuales la Autoridad de Aplicación respectiva proporcionó la información necesaria a esos efectos, la cual es incorporada en los Anexos que forman parte de la presente medida…". Sobre el particular, cabe poner de relieve —tal como lo señaló el a quo— que Olivares del Sol S.A. se encuentra incluida en tales anexos, por lo cual es indudable que el referido decreto resulta aplicable al emprendimiento de dicha empresa y a sus inversionistas, como es el caso de Clear S.A.

8°) Que, sentado lo que antecede, cabe poner de relieve que la intimación cursada por la AFIP —y que dio origen a este pleito— se fundó en que, según el criterio del organismo recaudador, se había excedido el monto máximo autorizado a diferir en la empresa promovida Olivares del Sol S.A. y, como bien lo señaló la cámara en su sentencia, la cuestión debatida quedó zanjada normativamente con el texto que el decreto 1798/07 asignó al art. 3° del decreto 135/06 al disponer que "no se considerarán afectados o consumidos los cupos fiscales asignados a los proyectos incluidos en los Anexos I y II, por los montos correspondientes a impuestos diferidos que hayan sido restituidos por los inversores mediante su inclusión en moratorias o regímenes de pago". En efecto, en las circunstancias fácticas de autos la aplicación de la mencionada norma priva de sustento a dicha

intimación pues, como lo afirmó el a quo en su sentencia "no es materia controvertida en estos autos que el dinero originariamente diferido por la inversionista Omega Cooperativa de Seguros Ltda. en relación al proyecto promocional de Olivares del Sol S.A. ($ 6.175.000) fue posteriormente restituido al fisco en los años 1994 y 1995, mediante el Régimen de Presentación Espontánea y Plan de Facilidades de Pago establecidos en los decretos 272/95 y 316/95..." (fs. 407/407 vta.).

9°) Que en tales condiciones, resulta inadecuado para fundar el pretendido exceso de diferimiento de impuestos, el argumento expuesto por el Fisco Nacional en su memorial de agravios, pues el recaudo que allí menciona como incumplido —que el cronograma para la captación del capital y aplicación de inversiones no se encuentre concluido a la fecha de entrada en vigencia del decreto 135/06 y su modificatorio 1798/07— no está previsto en el texto de éstos, ni se compadece con la finalidad que persiguen, esto es, la convalidación de lo actuado por la autoridad de aplicación antes del dictado de dichos decretos, con relación a inversiones de antigua data realizadas en los proyectos que, como el que aquí se examina, fueron beneficiados por el régimen de promoción y expresamente incluidos en los Anexos I y II de las normas mencionadas.

Ello es así, máxime, si se repara en la naturaleza de la disposición que el apelante invoca —Circular 9/2010 de la Administración Federal de Ingresos Públicos—, cuyo único propósito ha sido el de aclarar el art. 3° del decreto 135/06 y su modificatorio.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Por ello, se confirma la sentencia en cuanto fue materia del recurso ordinario de apelación y se declara que fue mal concedido el recurso extraordinario. Las costas de esta instancia se imponen a la vencida. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

CARMEN M. ARGIBAY

Recurso ordinario de apelación interpuesto por: **el Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por el Dr. **Horacio Martín Raya**, con el patrocinio letrado de los Dres. **María Alejandra Repila y Sergio Daniel Serdán.**

Recurso extraordinario interpuesto por: **el Fisco Nacional (AFIP -DGI)**, representado por la **Dra. María Alejandra Repila**, con el patrocinio de los **Dres. Horacio M. Raya y Sergio Serdán.**

Traslado contestado por **Clear SRL**, representada por la **Dra. María Marcela Velardo.**

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

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 3.**