Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 27 de mayo de 2014.

Vistos los autos: "Compañía Inmobiliaria San Martín de Tours S.A. c/ EN AFIP - DGI - resol. 5/09 (RM CIO) 29/08 (DEV) s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia de primera instancia, rechazó la demanda deducida por la Compañía Inmobiliaria San Martín de Tours S.A. con el objeto de impugnar la resolución administrativa 5/2009 —confirmatoria de la 29/2008— mediante las cuales la Administración Federal de Ingresos Públicos no hizo lugar a la solicitud de la actora que pretendía obtener la devolución de la suma de $ 2.822.636,97 abonada en concepto de impuestos internos al importarse para consumo un avión, que posteriormente fue exportado (fs. 446/451).

2°) Que para decidir en el sentido indicado, la cámara juzgó —en síntesis— que la norma en la que la actora funda su pretensión —el segundo párrafo del art. 10 de la ley 24.674— "sólo involucra a los productos de origen nacional y no a los productos importados" (fs. 448 vta.). Para fundar tal conclusión, sostuvo que el primer párrafo del citado artículo menciona expresamente a los "productos de origen nacional", y aunque el segundo párrafo no reitera la especificación hecha en el primero "el artículo trata y refiere, en su conjunto, a los productos de origen nacional y sometidos a la exportación o incorporación a

la lista de 'rancho' de buques afectados al tráfico internacional o de aviones de líneas aéreas internacionales, y sólo distingue, dentro de los productos de origen nacional, los casos en los cuales no se produjo el hecho imponible de aquellos otros casos en que el hecho sí se produjo" (fs. 448 vta./ 449).

Añadió, a mayor abundamiento, que resultaban aplicables a la presente causa, la solución y los fundamentos expuestos por la Sala II de ese tribunal, en el precedente "Rodolfo Jablonka SAC e I c/ Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) s/ ordinario", en el que se rechazó una demanda que tenía por objeto la devolución de los impuestos internos abonados respecto de cámaras fotográficas importadas y luego exportadas. Indicó que en esa oportunidad se sostuvo que el art. 81 de la ley de impuestos internos (t.o. 1979) se refiere sólo a bienes de producción nacional, según resulta del propio texto de la ley y del antecedente originario de dicho artículo que, en lo pertinente, establecía que "en caso de que fuesen exportados los productos de fabricación nacional gravados por esta ley, será devuelto al exportador el valor de los derechos correspondientes" (ley 2774, art. 4°).

Señaló que la conclusión expuesta se encontraba abonada por la interpretación legislativa implícita que surge de la incorporación de un párrafo en el texto del citado art. 81, efectuada por la ley 23.101 —que instituyó un régimen que tuvo por finalidad estimular las exportaciones de bienes y servicios locales—, lo cual, en el concepto del a quo, desvirtuaba la afirmación de la accionante que negó que la ley de impuestos in-

ternos tuviese relación con el estímulo a la exportación de productos nacionales.

3°) Que, por otra parte, desestimó el argumento de la actora —fundado en el art. 9° de la ley 24.674— referente a la prohibición de discriminar entre productos de origen nacional y de origen extranjero. Al respecto el a quo señaló que resultaban aplicables las consideraciones formuladas por esta Corte en la causa "Levin" (Fallos: 332:1332) donde se había rechazado un planteo similar, relativo al art. 80 de la ley 3764, de idéntica redacción a la norma antes citada. Por último, recordó que la jurisprudencia de esta Corte ha establecido que el art. 16 de la Constitución Nacional, no consagra una rígida igualdad, sino que faculta al legislador a contemplar en forma distinta situaciones que considere diferentes, creando categorías de contribuyentes, en la medida que en las distinciones tengan una base razonable y no un propósito de hostilidad contra determinadas personas o grupo de personas o indebido privilegio personal o de grupo.

4°) Que contra lo así resuelto, la actora dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 455/456 vta.), que fue concedido a fs. 479, y 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 legal previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1258/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 485/506 vta. y su contestación por la AFIP - DGI a fs. 513/521.

5°) Que la recurrente sostiene, en síntesis, que el pedido de devolución resulta procedente en virtud de lo dispuesto por el segundo párrafo del art. 10 de la ley 24.674, pues, en su criterio, el término "productos" empleado por esta norma comprende tanto a los de origen nacional como a los de origen extranjero. Al respecto sostiene que el primer párrafo del citado artículo —que hace referencia a los productos "de origen nacional"— contempla únicamente un supuesto de exención del tributo, en tanto que el segundo párrafo prevé su devolución sin excluir producto alguno pues no hace distinciones según su origen. Aduce, en igual sentido, que el art. 9° de la misma ley ha dispuesto la no discriminación entre los productos nacionales y extranjeros.

6°) Que en forma preliminar, cabe puntualizar que la Compañía Inmobiliaria San Martín de Tours SA importó un avión marca AA Bombardier, modelo AB Learjeat 60, que fue despachado a plaza el 19 de diciembre de 2005. Por tal importación se liquidó, en concepto de impuestos internos (arts. 38, inc. f, y 39, inc. c, de la ley 24.674), la suma de $ 2.822.636,97. Posteriormente, con fecha 31 de octubre de 2006 el referido avión fue vendido a una firma de Estados Unidos, y salió del país el día 4 de noviembre de 2006.

7°) Que, como fue señalado, la actora funda su pretensión en el segundo párrafo del art. 10 de la ley 26.474, que establece lo siguiente:

"*Tratándose de productos que, habiendo generado el hecho imponible, se destinen a la exportación o a integrar las*

listas de 'rancho' a que se refiere el primer párrafo, procederá la devolución o acreditación del impuesto siempre que se documente debidamente la salida al exterior, y que —en su caso— sea factible inutilizar el instrumento fiscal que acredita el pago del impuesto".

Por su parte, el a quo consideró que esa norma se refiere sólo a productos de origen nacional —entre otros argumentos— en razón de que el primer párrafo de ese mismo artículo menciona únicamente a los productos de ese origen y, en su concepto, el artículo trata, en su conjunto, sólo de tales bienes. El primer párrafo del citado art. 10 —al que alude la cámara— establece lo siguiente:

"Los productos de origen nacional gravados por esta ley serán exceptuados de impuesto —siempre que no haya producido el hecho imponible— cuando se exporten o se incorporen a la lista de 'rancho' de buques afectados al tráfico internacional o de aviones de líneas aéreas internacionales, a condición de que el aprovisionamiento se efectúe en la última escala realizada en jurisdicción nacional, o en caso contrario, viajen hasta dicho punto en calidad de 'intervenidos'.

8°) Que los argumentos expuestos por la actora son inatendibles pues parten de aislar el precepto del segundo párrafo del citado art. 10 de lo establecido en el párrafo anterior, cuando, por el contrario, reiteradamente se ha sostenido que la interpretación de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta su contexto general y correlacionando sus disposiciones con las que disciplinan la misma materia, como un todo coherente

y armónico, y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquéllas (Fallos: 313:1467; 320:783 y 324:4367, entre otros). Este principio hermenéutico resulta particularmente insoslayable cuando —como en el sub examine— al tratarse de disposiciones contenidas en un mismo artículo, cabe entender que guardan cierta conexidad entre ellas. De tal manera, si el primer párrafo se refiere expresamente a los "productos de origen nacional gravados por esta ley" y el segundo solo menciona los "productos", es lógico considerar que el legislador ha evitado reiterar la calificación de los productos para facilitar la lectura de la norma, pero que continúa aludiendo a la misma categoría de aquéllos; es decir a los "productos de origen nacional gravados por esta ley". Ello es así, máxime, cuando no concurre ninguna razón que permita afirmar que el propósito de la ley haya sido abarcar en la disposición del segundo párrafo también a productos de origen extranjero o que la ampliación en esos términos del alcance de la norma tenga alguna justificación plausible que lleve a interpretarla de esa manera.

9°) Que en nada modifica lo expuesto el hecho de que el primer párrafo de ese artículo prevea un supuesto de exención del tributo y el segundo contemple un supuesto en el que procede su devolución, ya que ello no obsta a que tanto en uno como en el otro la norma se aplique a productos de origen nacional, respecto de los cuales en el primer caso no se verificó el hecho imponible y en el restante sí se produjo.

10) Que en el mismo orden de ideas, cabe poner de relieve que esta Corte ha establecido desde antiguo que las excepciones a los principios generales de la ley, obra exclusiva del

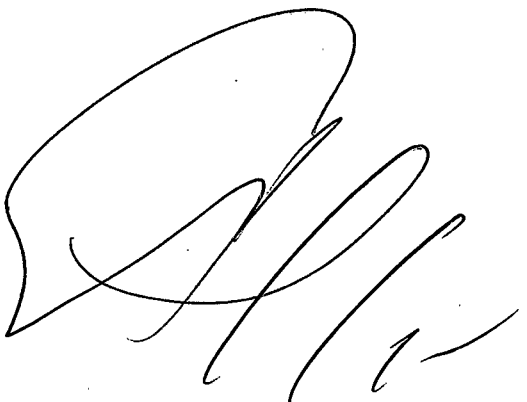
legislador, no pueden crearse por inducciones o extenderse por interpretación a casos no expresados en la disposición excepcional (Fallos: 2:26, entre otros). Por lo tanto, no corresponde hacer extensiva una disposición que establece un supuesto especial de devolución de impuestos a casos no contemplados en ella.

11) Que, por lo demás, resulta pertinente señalar que el ordenamiento legal permite que se restituyan los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos que gravaron la importación para consumo mediante el específico régimen de *drawback*, legislado en los arts. 820 y siguientes del Código Aduanero como un mecanismo de estímulo a la exportación, al cual no habría podido acceder la empresa actora pues para ello hubiese sido necesario que antes de la exportación para consumo la mercadería —en este caso el avión— hubiese sido sometida en el territorio aduanero a un proceso de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio o utilizada para acondicionar o envasar otra mercadería que se exporte, lo que no ocurrió en el caso de autos.

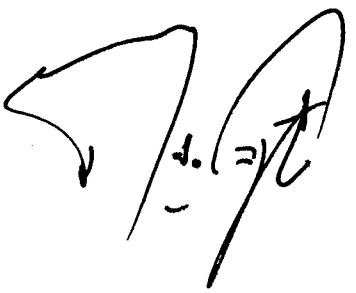
12) Que, por otra parte, respecto de la prohibición de discriminar entre productos de origen nacional y extranjero invocada por la recurrente con sustento en el art. 9° de la ley 24.674, resultan aplicables —tal como lo señaló el a quo— las consideraciones efectuadas en el caso "Levin" (Fallos: 332:1332), con referencia al art. 80 de la ley 3764, dada la análoga redacción de ambos preceptos. En efecto, en ese precedente —mediante remisión al dictamen de la señora Procuradora

Fiscal– se sostuvo que "*[l]a prohibición de discriminar que contiene el art. 80 de la ley de impuestos internos respecto de las tasas y del régimen de exenciones debe entenderse sin perjuicio de las discriminaciones que disponen los artículos que le preceden, pues lo contrario importaría no solo inconsistencia o falta de previsión del legislador, sino también incoherencia en la redacción del texto legal (Fallos: 307:2010 y sus citas) […] tampoco podía entenderse que, cuando el art. 80 de la ley del gravamen establece –en principio– la equiparación de tratamiento tributario entre los productos nacionales y los extranjeros, ordenando que queda derogada toda disposición que importe un tratamiento discriminatorio en razón del origen de los productos, tal norma importe una férrea regla con proyección sobre toda otra norma a futuro*".

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



CARLOS S. FAYT



ENRIQUE S. PETRACCHI



JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso ordinario de apelación interpuesto por: **Compañía Inmobiliaria San Martín de Tours S.A.**, representada por el **Dr. Abel Adolfo Atchabahian.**

Traslado contestado por: **el Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por el **Dr. Raúl Martínez Pita**, con el patrocinio letrado de la **Dra. María Alejandra Repila**.

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

Inte rvino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 3.**