Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 25 de marzo de 2015.

Vistos los autos: "Alfred C. Toepfer International S.A. (TF 27.014-I) c/ D.G.I.".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y a los que corresponde remitirse en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la presentación directa a los autos principales. Reintégrese el depósito obrante a fs. 65. Notifíquese y devuélvanse los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado en la presente.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

Recuso extraordinario interpuesto por **Alfred C. Toepfer International Argentina SRL**, representada por el **Dr. Juan Manuel Soria**, con el patrocinio letrado del **Dr. Cristian E. Rosso Alba.**

Traslado contestado la **AFIP-DGI**, representada por el **Dr. Hernán Andrés Spina**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Agostina Carla García.**

Recurso de hecho interpuesto por **Alfred C. Toepfer International Argentina SRL**, representada por el **Dr. Juan Manuel Soria**, con el patrocinio letrado del **Dr. Cristian E. Rosso Alba.**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala II.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 551/566, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal -al revocar en parte lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación- confirmó parcialmente la resolución (DV DOGR) 176/05 de la AFIP-DGI, mediante la que se había determinado de oficio el quebranto de la actora en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999 en $8.717.551,54 y se había establecido un saldo a favor del contribuyente de $7.386,75.

Para así decidir, diferenció claramente los tres tipos de operaciones que motivaron ese ajuste: las efectuadas con empresas vinculadas, las realizadas con partes independientes y, por último, las denominadas *"FOB FOB"*.

Respecto de las primeras, indicó que ellas se apartaban del principio *"arms´s lenght"* puesto que las cláusulas allí pactadas diferían de las estipuladas por la misma actora con otras compañías independientes, siendo estas últimas tomadas como comparables internos.

Por esta razón, relató que el Fisco había ajustado esas operaciones, pero en su tarea tomó únicamente aquellas en las que el valor FOB de referencia a la fecha de embarque, fijado por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación (SAGyP), era superior al precio convenido entre las partes. Por el contrario, desechó las restantes operaciones en las que ese valor FOB de referencia a la fecha de embarque resultaba inferior al convenido entre las partes, el que fue respetado como válido.

Reconoció que en el apartado VIII, punto 6), del escrito de apelación presentado ante el Tribunal Fiscal, la actora se había agraviado de este proceder del Fisco, al que tachó de irrazonable y contradictorio. Había indicado también la recurrente que, en la hipótesis de mantenerse idéntico criterio fiscal para todas las operaciones realizadas con empresas vinculadas durante el año 1999, su aplicación generaría un saldo a favor del contribuyente mayor al oportunamente declarado.

Sin embargo, la Cámara rehusó el tratamiento de ese agravio pues sostuvo que no había sido interpuesto al momento de contestar la "*vista*" obrante fs. 280/316 de los antecedentes administrativos, sino con posterioridad, al deducir la apelación ante el Tribunal Fiscal, lo cual impedía su análisis y decisión por imperio del art. 277 del CPCCN.

Especificó, en tal sentido, que el acto que delimita la acción del Fisco se expresa en la resolución que confiere la "*vista*" de las actuaciones, en la cual el organismo fija el alcance de la imputación que formula y, de este modo, circunscribe el contenido material de la controversia, lo cual acota la posterior actividad revisora tanto del Tribunal Fiscal como de la Cámara.

En lo atinente a las operaciones celebradas con compañías independientes, y con idénticos argumentos, ratificó también la procedencia del ajuste efectuado <u>únicamente</u> sobre la base de aquellas en las que el valor FOB de referencia a la fecha de embarque, fijado por la SAGyP, era superior al precio convenido entre las partes.

Finalmente, revocó la resolución determinativa de oficio en lo referido a las ventas denominadas "*FOB FOB*", al sostener que -por no encontrarse controvertido que ellas no

constituyeron operaciones de exportación- jamás pudieron ser ajustadas en los términos de los arts. 8° y 15 de la ley 20.628 (t.o. 1997 y sus modificaciones, al que me referiré en adelante), sino como una transacción realizada en el exterior por un sujeto residente argentino que genera una renta de fuente extranjera.

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 583/599, concedido a fs. 621 en cuanto se discute el alcance, interpretación y aplicación de normas federales, pero denegado en lo relativo a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento. Contra esta decisión, se interpuso el recurso de hecho que, bajo el registro A.290, L. XLIX, obra agregado por cuerda a estas actuaciones.

Señaló que, desde la sede administrativa, denunció la carencia de sustento normativo en el ajuste practicado, especialmente en lo referido a dos defectos metodológicos fundamentales, a saber: (i) la utilización de los precios oficiales de la SAGyP a la fecha de embarque como parámetro de comparación y variable de ajuste, y "*(ii) la* ***selección*** *de operaciones de exportación realizadas a ajustar, que tendía, indisimuladamente, a obtener un ajuste a favor del fisco; ajuste que, vale destacar, hubiese arrojado un incremento del quebranto computable a favor de la Empresa de haberse aplicado la misma metodología a todas las operaciones de exportación de mi mandante (ver, al respecto, pericia contable obrante a fs. 331/339 y planilla acompañada, como anexo VI, al recurso de*

apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal de la Nación" (cfr. fs. 584 vta., el énfasis pertenece al original).

En tal sentido, y luego de explicar las razones por las que considera que existe una cuestión federal y su relación directa e inmediata con la materia del litigio, puntualizó que el informe pericial contable (punto j., fs. 336/337) demuestra que el organismo recaudador únicamente había tomado un limitado y no representativo número de exportaciones que le resultaban favorables y que, de haberse seguido uniformemente el criterio de ajuste empleado por el Fisco, el quebranto se habría incrementado en $11.698.605,97.

Manifestó que la sentencia recurrida no refutó esas contundentes conclusiones de los peritos sino que se limitó a señalar, dogmáticamente, que la coincidencia material de la metodología de ajuste con el sexto método introducido en nuestro país a partir del 22/10/03 por la ley 25.784 no implicaba su aplicación retroactiva puesto que la utilización del precio de embarque, como variable de comparación relevante, no se encontraba prohibida por su similar 20.628 en su texto vigente en el año 1999.

Pero advirtió que la Cámara no hizo referencia alguna a la selección de las operaciones realizada por el Fisco -uno de los dos elementos caracterizadores del sexto método-, por lo que, aun concediendo que la utilización del precio a la fecha de embarque hubiera estado permitida por la legislación vigente, lo cierto es que los fundamentos esgrimidos no son suficientes para desvirtuar la evidente aplicación retroactiva de la ley 25.784 al período fiscal 1999.

Puso de relieve que, al momento de apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación, había impugnado por irrazonable y

contradictoria a la determinación de oficio practicada, toda vez que, a pesar de haber relevado todas las operaciones de exportación (cfr. resolución de vista, fs. 9, y determinación de oficio, fs. 157), aquellas en las que el método elegido por el Fisco arrojaba resultado favorable al contribuyente eran arbitrariamente excluidas de su cómputo.

Negó que tal impugnación, como sostiene la sentencia recurrida, deba ser indefectiblemente planteada al momento de contestar la "*vista*", perdiéndose la oportunidad para hacerlo luego. Afirmó, en ese orden, que el art. 166 de la ley 11.683 es la norma que regula el caso, en la que se dispone que el contribuyente debe expresar "*todos sus agravios*" al momento de apelar ante el Tribunal Fiscal y, como única limitación, impide que se ofrezca allí la prueba que anteriormente no haya sido esgrimida en el correspondiente procedimiento ante el Fisco.

Por ello, aseveró que, al haberse acreditado que el ente recaudador no aplicó simétrico criterio de ajuste a todas las operaciones del período observado (informe pericial, punto j., fs. 336/337) y que ello fue atacado por la actora tanto en sede del Tribunal Fiscal (fs. 209 a 211) como ante la Cámara (fs. 461 y 467), la negativa de esta última a considerar la defensa con sustento en que debió haber sido introducida al momento de contestar la "*vista*" resulta un fundamento sólo aparente, que descalifica al pronunciamiento como acto judicial válido.

- III -

Estimo que, por razones de economía procesal, es conveniente tratar de manera conjunta lo referido al recurso

extraordinario de fs. 583/599 y al de hecho del expediente A.290, L.XLIX.

En tal sentido, considero que ambos resultan formalmente admisibles, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales (ley 20.628 y sus modificatorias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

- IV -

Considero que un orden lógico impone examinar, en primer lugar, la arbitrariedad endilgada por la actora al pronunciamiento recurrido toda vez que, si en el recurso extraordinario se aduce la distinta interpretación de una norma federal y el vicio de sentencia arbitraria, este último planteo debe ser considerado en primer término puesto que, de existir, no habría sentencia propiamente dicha (Fallos: 312:1034 y sus citas, entre otros).

Para excluir del alcance de su pronunciamiento al planteo de la actora basado en la infundada, irrazonable y contradictoria selección de operaciones realizada por el Fisco, la Cámara sostuvo que éste no había sido interpuesto al momento de contestar la "*vista*" del art. 17 de la ley 11.683 sino con posterioridad, al deducir la apelación ante el Tribunal Fiscal, lo cual impedía su análisis y decisión por imperio del art. 277 del CPCCN.

En mi parecer, esta conclusión se aparta diametralmente de lo fijado por los arts. 17 y 166 de la ley 11.683. Ha puntualizado V.E. que, si lo que se cuestiona no es

la interpretación de una norma de derecho común o procesal, sino que se aduce su aplicación inadecuada, que la desvirtúa y torna inoperante, la tacha de arbitrariedad debe prosperar (Fallos: 278:35; 294:363; 295:606 y sus citas).

En efecto, la primera de las normas citadas establece que el procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una "*vista*" al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de ellos, para que en el término de quince días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho. Agrega: "*Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de quince días*" (subrayado, agregado). Ello significa que, en los plazos allí fijados, el contribuyente puede contestar la "*vista*" y plantear ahí todas sus defensas, o bien no hacerlo, o -finalmente- sólo articular una parte de ellas, sin que la norma prevea consecuencia alguna para las dos situaciones reseñadas en último término, con la salvedad que se expondrá seguidamente.

El art. 166, segundo párrafo, de la ley 11.683, a su turno especifica: "*En el recurso el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho. Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 164 y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con*

excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa" (el subrayado no pertenece al original).

La lectura de esta norma indica claramente que es al momento de apelar ante el Tribunal Fiscal cuando el contribuyente debe expresar todos sus agravios, con independencia que ellos hayan sido o no introducidos al momento de contestar la "*vista*", a excepción de la prueba, que -según la letra del precepto, que no se encuentra aquí en debate- debió haber sido propuesta en esa oportunidad para que su reiteración quede habilitada ante el organismo jurisdiccional.

Por último, advierto que art. 277 del CPCCN invocado por la Cámara como fundamento para su decisión, en nada afecta el razonamiento que aquí se expone. En primer lugar, dado que este cuerpo normativo es de aplicación meramente supletoria con relación a la ley de rito fiscal (confr. arts. 116 y 197, ley 11.683), cuyas normas precedentemente citadas son las que rigen el caso. Y, en segundo término, toda vez que el citado art. 277 del CPCCN determina: "*El tribunal no podrá fallar sobre capítulos no propuestos a la decisión del juez de primera instancia. No obstante, deberá resolver sobre los intereses y daños y perjuicios, u otras cuestiones derivadas de hechos posteriores sentencia de primera instancia*". Y es la propia Cámara (cfr. fs. 261, tercer párrafo) quien admitió que en el apartado VIII, punto 6), del escrito de apelación presentado ante el Tribunal Fiscal, la actora se había agraviado de este proceder del Fisco, al que tachó de irrazonable y contradictorio, afirmando además que involucraba la aplicación retroactiva de la ley 25.784.

Por ello, ante la meridiana claridad de los arts. 17 y 166 de la ley ritual tributaria y la omisión deliberada de la Cámara en considerar la cuestión sometida a fallo, estimo pertinente el agravio, ya que lo resuelto ha privado al recurrente de la posibilidad de rever un punto sustancial de la controversia, en que funda su derecho para oponerse a la condena de que ha sido objeto (Fallos: 267:354; 278:168).

En efecto, advierto que esa cuestión es sustancial en cuanto la actora sostiene que la posibilidad de computar únicamente las operaciones favorables al Fisco, y simultáneamente desechar las desfavorables, el Congreso Nacional recién lo ha permitido a partir del 22/10/03 por la ley 25.784, por lo que -a criterio de dicha parte- su aplicación al año 1999 implicaría darle una vigencia retroactiva de la cual carecería. Y que, de seguirse uniformemente el método propuesto por el organismo recaudador a todas las operaciones de exportación del período ajustado, su quebranto declarado se incrementaría en lugar de disminuir.

- V -

Por ello, opino que cabe declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto, revocar la sentencia de fs. 551/566 y ordenar que, por quien corresponda, se dicte una nueva conforme a derecho.

Buenos Aires, 16 de junio de 2014.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA V. MARCHISIO
Prosecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación