Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 19 de mayo de 2015.

Vistos los autos: "Chevron Argentina SRL c/ EN - AFIP - DGI - resol. 98/09 s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento de la instancia anterior, rechazó la demanda deducida con el objeto de obtener la revocación de la Resolución 98/09 (DE LGCN), de fecha 16 de octubre de 2009, mediante la cual el organismo fiscal mantuvo el criterio expuesto en el acto administrativo dictado el 29 de mayo de 2009 y, en consecuencia, consideró operada la prescripción de la acción, en los términos del último párrafo del artículo 56 de la ley 11.683 (texto ordenado en el año 1998 y sus modificaciones), respecto de las solicitudes presentadas por la actora para obtener la devolución de ciertos créditos fiscales en concepto de impuesto al valor agregado (fs. 297/301).

2°) Que el tribunal a quo, en lo que es materia de debate, señaló que resultaban relevantes los siguientes hechos que tuvo por acreditados: a) que el 5 de septiembre de 2002, la actora inició un pedido de devolución de créditos fiscales relativos al impuesto al valor agregado —por los períodos comprendidos entre los meses de septiembre de 2001 y febrero de 2002— originados en sus operaciones de exportación; b) que el 31 de enero de 2003, el organismo fiscal hizo lugar a las devoluciones peticionadas y emitió las respectivas notas de reintegro; c) que el 29 de mayo de 2009, la demandada le comunicó a la actora que

se había operado la prescripción quinquenal prevista en el último párrafo del artículo 56 de la ley 11.683, criterio que fue confirmado por el Fisco Nacional al emitir la resolución 98/09 (DE LGCN).

En cuanto al fondo de la cuestión –tras reproducir el texto del citado artículo 56, último párrafo– afirmó que de su letra se desprende que el legislador ha utilizado una expresión amplia al establecer que prescribirán a los cinco años todas las acciones para **exigir** el recupero o devolución de impuestos, sin diferenciar los supuestos en los que la administración fiscal ha dictado un acto que concede la solicitud de devolución del tributo y aquéllos en los que no ha emitido tal acto, razón por la que para desentrañar el sentido de la ley no corresponde que el intérprete efectúe distinciones donde aquélla no lo ha hecho. En consecuencia, descartó la tesis de la actora consistente en que el plazo contemplado en aquel artículo de la ley sólo se refiere al lapso que posee el contribuyente para interponer el pedido de devolución, pero que una vez que el fisco ha reconocido su procedencia, la acción para perseguir el cobro debe quedar sujeta al plazo de prescripción genérico de diez años que establece el artículo 4023 del Código Civil.

El tribunal a quo agregó que la inteligencia del artículo 56 de la ley 11.683 debía ser establecida atendiendo a las particularidades del derecho tributario, esto es, a la primacía de los textos que le son propios, a su espíritu y a sus principios, y que sólo con carácter supletorio o secundario correspondía acudir a los que pertenecen al derecho privado. Expresó que aun cuando exista un acto que interrumpa la prescrip-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

ción —vgr. el reconocimiento de la obligación por parte del fisco— ello no altera la naturaleza de la obligación originaria, sino que sólo nace el cómputo de un nuevo término liberatorio conforme al específico régimen tributario y, dicho término, no es otro que el previsto en el mencionado artículo 56 de la ley de procedimiento tributario. Sobre tales bases, afirmó que los reintegros o devoluciones "…fueron formalmente concedidos el 31 de enero de 2003 (fs. 75/87), por lo que —de acuerdo al art. 56 citado— el plazo comenzó a correr a partir del 1° de enero de 2004 y concluyó el 31 de diciembre de 2008. Por ende, a la fecha en que el Fisco comunicó la prescripción debatida en autos, esto es, el 29 de mayo de 2009, el plazo se encontraba sobradamente vencido" (fs. 300).

Asimismo, indicó que el hecho de que el Fisco no haya informado al contribuyente la fecha concreta en que serían devueltos los fondos solicitados, o bien, la circunstancia de que la actora se hallara sujeta a un sumario por parte del Banco Central de la República por un supuesto incumplimiento de su obligación de liquidar divisas, no constituían causales de suspensión o interrupción que tuviesen aptitud para influir en el curso de la prescripción. En efecto, según lo expresó la cámara, las notas de reintegro fueron suficientemente explícitas en el sentido de hacer lugar a los pedidos de devolución, por lo que la obligación se encontraba expedita y la actora contaba con numerosos medios para exigir "…en sede administrativa la fijación de un plazo para el pago del reintegro, o en su defecto, para que por vía judicial se estableciera ese término o se condenara derechamente a la satisfacción del crédito". Destacó que, sin

embargo, aquélla permaneció en una total inactividad por un plazo mayor a seis años, lo que demostró un obrar displicente de su parte que el ordenamiento jurídico sanciona pues, "...cumplidos los dos requisitos legales, silencio o inacción del acreedor y tiempo, la prescripción liberatoria nace y la liberación se gana sin más trámite" (fs. 300 vta.).

3°) Que contra la sentencia la actora dedujo el recurso ordinario de apelación de fs. 305/306, que fue concedido a fs. 308 y que resulta formalmente admisible pues se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en la que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el artículo 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte, vigente cuando fue notificado el fallo. Obra a fs. 314/327 el memorial de agravios de la actora que fue contestado por el Fisco Nacional a fs. 332/336.

4°) Que no obstante la admisibilidad formal antes señalada, el recurso interpuesto debe desestimarse. En efecto, por una parte, en aquél se introducen planteos que no han sido llevados al conocimiento de los tribunales inferiores, razón por la que, según lo ha expresado reiteradamente el Tribunal, son fruto de una reflexión tardía que impide su tratamiento en esta instancia ordinaria (Fallos: 315:1169; 319:1818; 322:1546; 326:1436; 327:3721; 328:2833; 329:2498 y 4349, entre otros).

En este sentido, corresponde señalar que la argumentación "en subsidio" consistente en que no es posible aplicar el plazo de prescripción de cinco años previsto en el último párra-

fo del artículo 56 de la ley 11.683, pues dicho párrafo ha sido incorporado por la ley 25.795 con posterioridad a que la actora presentara las solicitudes de devolución del crédito fiscal y el fisco admitiera su procedencia (fs. 317/317 vta.), no ha sido expuesta en sede administrativa antes del dictado de la resolución 98/09 (DE LGCN) que aquí se impugna, oportunidad en la que, a diferencia de lo ocurrido en otros casos resueltos por el Tribunal, la actora podía defender su postura puesto que aquella norma se encontraba vigente (cf. art. 3° de la ley 25.795; "Municipalidad de Montecristo (T.F. 18.706-I) c/ DGI", sentencia del 30 de octubre de 2012, y "Fundación Emprender (T.F. 20.679-I) c/ DGI", sentencia del 5 de marzo de 2013). Tal planteo tampoco fue propuesto para su oportuno tratamiento ante los jueces de las instancias anteriores (ver recurso de apelación de fs. 41/51 del expediente agregado; escrito de demanda de fs. 1/19 y escrito de expresión de agravios de fs. 276/285, del expediente principal).

Más aún, en atención a que la posición de la actora en el pleito se ha sustentado desde un inicio en el alcance que le pretende atribuir al mencionado párrafo del artículo 56 (ver fs. 12 vta. y 13/13 vta.), su conducta, además, exhibe una contradicción con los propios actos que conlleva el rechazo del agravio contenido en el memorial (doctrina de Fallos: 315:1738; 316:225, 397 y 1802; 320:521 y 2233; 321:121 y 2530; 323:3765; 324:1967, entre muchos otros).

En un orden afín de consideraciones, cabe destacar que también resulta ajeno al ámbito cognoscitivo del Tribunal el argumento que el apelante introduce en esta instancia consisten-

te en que, a "todo evento", correspondería aplicar "…el instituto de dispensa de la prescripción consagrado en el artículo 3980 del Código Civil", pues existirían causas que imposibilitaron la prosecución del crédito (ver fs. 326/326 vta. del memorial).

5°) Que, por otra parte, los restantes planteos traídos a conocimiento de esta Corte no constituyen, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por los tribunales de las anteriores instancias, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso, pues las razones expuestas en el memorial respectivo deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados para llegar a la decisión que motiva los agravios (artículo 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 310:2914; 311:1989; 312:1819; 315:689; 316:157; 317:1365; 329:5198; 330:1336; CSJ 1077/2010 (46-A)/CS1 "Agroquímica Sud S.A. (T.F. 29.543-I) c/ DGI", sentencia del 30 de octubre de 2012; CSJ 95/2013 (49-F)/CS1 "Frigoríficos del Oeste S.A. —T.F. 28.495-I— c/ DGI", sentencia del 30 de septiembre de 2014, entre muchos otros).

6°) Que, ello es así, en primer término, porque en ningún pasaje de la sentencia se ha expresado lo que indica el apelante, esto es, que el plazo de prescripción establecido en el último párrafo del artículo 56 de la ley 11.683 "…pueda desdoblarse en dos circunstancias, es decir, primero se cuenta para solicitar la devolución, y luego, renace y se vuelve a contar para exigir el cobro", ni resulta fiel reflejo de lo decidido, la afirmación relativa a que el ***a quo*** admitió la aplicación de "dos plazos de prescripción distintos y sucesivos…" "…uno para

el reconocimiento y otro para el cobro" (fs. 317 vta. y 318/318 vta.).

En efecto, si se repasan los términos de la sentencia, se advierte con toda claridad que, precisamente, el argumento central ha sido que el plazo de prescripción previsto en el artículo 56 ***in fine*** para exigir el recupero o devolución del tributo es único, pues —según lo afirmó el a quo— aquel precepto utilizó una expresión genérica que alcanza "…a todas las acciones tendientes a exigir el recupero o devolución de impuestos, sin distinguir entre aquellas devoluciones que ya hubiesen sido concedidas o las que no lo hubiesen sido, de forma tal que debe considerarse que ambos supuestos se encuentran comprendidos en la norma…" (fs. 300).

En rigor de verdad, el planteo del apelante parecería confundir —y de ello deriva la ausencia de una eficaz refutación— el hecho de la existencia de un único plazo de prescripción que específicamente ha previsto el ordenamiento tributario en el artículo 56 de la ley 11.683 —el de cinco años— con la incidencia que sobre el curso de aquél tiene la configuración de alguna de las causales de interrupción de la prescripción, pues lo sostenido en la sentencia ha sido que, producida una de dichas causales —el reconocimiento de la obligación por parte del fisco—, correspondía comenzar a computar nuevamente en forma completa el mismo término, en tanto la interrupción de la prescripción hace renacer el cómputo del plazo pero no genera la novación de la obligación primitiva ni, en consecuencia, justifica el sometimiento a un régimen legal distinto.

En consecuencia, puesto que este razonamiento del a quo no ha sido rebatido por la actora, también carece de sustento la afirmación relativa a que habría que aplicar el plazo decenal previsto en el artículo 4023 del ordenamiento civil, pues "…hay un vacío legal respecto al renacimiento de un nuevo plazo de prescripción…" y, por lo tanto, debe acudirse a "…las reglas de prescripción que, al respecto, vienen contenidas en el Código Civil, por remisión obligatoria" (fs. 320).

Por lo demás, tal aseveración es opuesta a la finalidad que ha tenido la ley 25.795 al incorporar el último párrafo al artículo 56 de la ley 11.683, esto es, zanjar la discusión existente antes de su dictado acerca de cuál era el plazo de prescripción aplicable a las acciones para exigir el recupero o la devolución de impuestos y, en este sentido, el legislador ha manifestado con claridad su voluntad de "homogeneizar" el término de la prescripción de cinco años "…para reclamar los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos…, previendo de manera simétrica que las acciones para exigir el recupero o la devolución de impuestos prescribirán cuando transcurra dicho plazo contado a partir del 1° de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro" (ver Mensaje 221 del Poder Ejecutivo Nacional, del 17 de junio de 2003, que elevó a consideración del Congreso Nacional el proyecto de ley 25.795, Antecedentes Parlamentarios, La Ley, 2004 B, páginas 1307 y 1308). En consecuencia, ante la existencia de una disposición específica en la ley de procedimiento tributario que contempla la situación aquí discutida, no puede considerarse que haya un vacío normativo que justifique acudir a las normas

del derecho común a fin de resolver el punto, ni resulta aceptable torcer el sentido de la norma convirtiendo en estéril el texto cuya incorporación dispuso la ley antes mencionada.

Por otra parte, es pertinente señalar que ante la ineficacia de las argumentaciones del apelante para sustentar la aplicación al caso de la prescripción decenal prevista en el ordenamiento civil, resulta innecesario examinar cuál es el ***dies a quo*** para contabilizar, en el caso, el plazo de cinco años del artículo 56 de la ley 11.683, pues si la interrupción de la prescripción se produjo con la solicitud de devolución (5 de septiembre de 2002) como lo ha sostenido la actora, o bien, con el reconocimiento de la obligación por parte del fisco (31 de enero de 2003) como lo ha decidido el a quo, en ambos casos aquel término —aun contado a partir del 1° de enero del año siguiente a las fechas indicadas— se hallaba cumplido en el momento en que el fisco le comunicó a la actora que había operado la prescripción (29 de mayo de 2009).

7°) Que, por último, la insuficiencia del recurso comprende también al restante fundamento de la cámara para tener por prescripta la acción, esto es, que el hecho de que el organismo fiscal "…no haya informado al contribuyente la fecha en que serían devueltos los fondos solicitados o que la actora se hubiese encontrado sujeta a un sumario por parte del Banco Central de la República Argentina por un supuesto incumplimiento en su obligación de liquidar divisas…" no constituían supuestos de suspensión o interrupción con aptitud para incidir en el cómputo del plazo de prescripción (fs. 300 vta.).

En efecto, el disenso del apelante con la solución adoptada por el a quo se centra en que las resoluciones que dictó la administración reconociendo su crédito eran "definitivas" pero no "ejecutivas" en tanto su cobro dependía del dictado de "...un acto concreto del fisco, como lo es la fijación de la fecha de cobro" y, en consecuencia, no era exigible el "derecho creditorio" (fs. 323 vta.). Sin embargo, tal aseveración no logra controvertir la afirmación de la cámara acerca de que, aunque es cierto que el fisco no le comunicó a la actora la fecha en que los fondos se encontrarían a su disposición, las notas de reintegro eran suficientemente explícitas en cuanto hacían lugar a la devolución de cada uno de los montos reclamados bajo el Régimen de Reintegro Anticipado (resolución general 1101) y, en consecuencia, la actora se hallaba habilitada para pedir ante la administración o por la vía judicial la fijación de un plazo para que se efectivice el pago, o bien, lisa y llanamente, para exigir su pago.

Cabe señalar, que aunque es verdad que la inactividad del acreedor en el reclamo de su derecho requiere que el crédito sea cierto y exigible y, por lo tanto, que aquél tenga expeditas las acciones legales para exigir ante el deudor el inmediato cumplimiento de la prestación (Fallos: 318:2558; 320:2289; 321:2144; 322:496; 325:2949; 329:5749, entre otros), la sentencia afirmó que la actora ha tenido "un proceder ciertamente displicente" (fs. 300 vta.), pues tuvo certeza sobre su crédito, pudo perseguir su reconocimiento y, sin embargo, permaneció "...en una total inactividad por un plazo mayor a seis años, absteniéndose de instar siquiera mínimamente el pago que le era debido..."

(fs. 300 vta.), lo cual no ha sido refutado por el recurrente. En efecto, si la administración reconoció la procedencia de las devoluciones pero no estableció ni hizo saber la fecha concreta en que se haría efectiva la entrega de los fondos, puede colegirse —como lo hizo el a quo— que la actora estaba en condiciones de solicitar la fijación de dicha fecha, pues el mínimo de diligencia que es dable requerir a los administrados indica que éstos deben utilizar los remedios que las normas de procedimiento ponen a su disposición (doctrina de Fallos: 304:651 y 311:141).

Por otra parte, el señalamiento de la cámara no aparece irrazonable pues, si como el apelante lo indica, la actora "…se encontraba imposibilitada de liquidar divisas por la existencia de sumarios con el Banco Central…" (fs. 324 vta. y 325) y, tal circunstancia obstaba a que la Administración Federal de Ingresos Públicos liquidara los fondos en concepto de devoluciones del impuesto al valor agregado —cf. resolución 29/02 (ME) y las normas allí citadas—, no debió permanecer en un estado de completa pasividad consintiendo con su actitud la inactividad que le atribuye a la administración, máxime si se advierte que el cómputo del plazo de prescripción no puede ser sujetado a la discreción del acreedor, supliendo —inclusive— su propia negligencia (Fallos: 256:87 y 259:261), ni es posible mantener *sine die* la sustanciación de un procedimiento para ventilar en él cuestiones que, al no ser esgrimidas por los interesados en el momento oportuno, configuran una inacción que la ley interpreta como desinterés y abandono del derecho por parte de aquéllos (Fallos: 334:62, considerando 16).

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **Chevron Argentina SRL**, representada por el **Dr. Alberto Tarsitano.**

Traslado contestado por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. Verónica I. Carra**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Cecilia Peña.**

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

Intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 9.**