Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

Buenos Aires, 8 de marzo de 2016.

Vistos los autos: "Nidera S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

1°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en lo que al caso interesa, dejó sin efecto el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación que había declarado la nulidad de la resolución AFIP-DGI 18/07 (DV DEOA) y de la Nota del organismo fiscal de fecha 19 de noviembre de 2007, y dispuso reenviar la causa al mencionado tribunal administrativo para que "*…se expida nuevamente sobre los aspectos controvertidos, es decir, con relación al Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2001 y su incidencia en el impuesto del ejercicio siguiente…*" teniendo en cuenta lo indicado en el considerando VIII de la sentencia (conf. fs. 360 vta.; 361/361 vta. y la aclaración de fs. 396).

2°) Que contra lo así decidido, la actora dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 368/371) que fue concedido por el tribunal a quo mediante el auto de fs. 425/425 vta. El memorial de agravios obra a fs. 428/446 y su contestación a fs. 449/458. Cabe aclarar que la sentencia apelada fue notificada con anterioridad al dictado del pronunciamiento de esta Corte en el caso CSJ 494/2013 (49-A)/CS1 "Anadon, Tomás Salvador c/ Comisión Nacional de Comunicaciones s/ despido" -del 20 de agosto de

2015- por lo cual la doctrina establecida en él no resulta aplicable al caso en examen, según lo expuesto en el punto 3° de la parte dispositiva de ese fallo.

3°) Que según lo dispuesto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la jurisprudencia del Tribunal, aquel recurso procede únicamente respecto de sentencias definitivas, entendidas como aquellas que ponen fin al juicio o impiden su continuación, privando al interesado de los medios legales para la tutela de su derecho, regla a la que no hace excepción la circunstancia de invocarse un gravamen irreparable (Fallos: 261:178; 265:179; 300:372; 305:141; 311:2063; 317:777, entre muchos otros). En este sentido, la Corte reiteradamente ha señalado que para reconocer la calidad de sentencia definitiva a las decisiones impugnadas mediante el recurso ordinario de apelación el criterio resulta más estricto que el admitido en el ámbito del recurso establecido por el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 323:2646; 328:3473; 331:2858; CSJ 229/2013 (49-N)/CS1 "NSS S.A. c/ EN - AFIP DGI - resol. 39/08 (RPAL) s/ Dirección General Impositiva", del 27 de noviembre de 2014, entre otros).

4°) Que, con el fin de demostrar que la sentencia apelada es la decisión definitiva de la causa, la actora sostuvo que la resolución 18/07 (DV DEOA) y la nota de fecha 19 de noviembre de 2007 -mediante las que se determinó de oficio su obligación frente al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2001 y su incidencia en el ejercicio fiscal siguiente-, son nulas, de nulidad absoluta e insanable, pues en ellas se computaron saldos compensables que resultaban de las determinaciones de oficio realizadas con relación al mismo tri-

Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la
Independencia Nacional

buto en los ejercicios fiscales 1999 y 2000, pese a que estas últimas determinaciones se hallaban recurridas ante el Tribunal Fiscal de la Nación mediante un recurso de apelación que posee efecto suspensivo (art. 167 de la ley 11.683).

Por tal razón, adujo que la resolución y la nota antes mencionadas, al haber sido emitidas "…durante un período de tiempo en el cual tal dictado estaba expresamente prohibido por… el artículo 167 de la ley 11.683…", padecen un vicio de origen que no podría ser subsanado en una futura decisión (fs. 441).

5°) Que el raciocinio del apelante parte de una premisa errónea que corresponde esclarecer.

En efecto, con arreglo al régimen de acciones y recursos establecido por la ley 11.683, el Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios (arts. 76, 159, 165, 166 y concordantes de aquella ley). A su vez, el art. 167 del mismo ordenamiento establece **la suspensión de la intimación de pago** de la deuda determinada de oficio cuando ésta es apelada ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en los siguientes términos: "La interposición del recurso no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada".

Como lo ha expresado reiteradamente esta Corte, el criterio plasmado en esa norma surge de la exposición de motivos

efectuada por la comisión redactora del proyecto de la ley 15.265 -que creó el Tribunal Fiscal de la Nación- y su fundamento ha sido consagrar una de las garantías más importantes en favor del contribuyente a fin de asegurarle una discusión completa del caso ante aquel en forma previa al pago del tributo suspendiendo la obligación fiscal mientras pendan los procedimientos ante el Tribunal Fiscal. Así, se ha entendido que la decisión del aquel organismo jurisdiccional "...importa una presunción de verdad que justifica el pago del gravamen con motivo de la transferencia del caso de la esfera administrativa a la judicial, de modo que la recaudación de los dineros públicos no se vea injustamente demorada, respetándose por lo demás, y en sus más amplias consecuencias, el principio constitucional de la separación de poderes" (Fallos: 312:1010; 316:2142 y los allí citados; 334:1101; 333:161 y 155; CSJ 147/2012 (48-F)/CS1 "Fisco Nacional (AFIP) c/ Distri-Visión S.A. s/ ejecución fiscal", sentencia del 19 de noviembre de 2013, entre muchos otros).

6°) Que la preservación de aquel ámbito de discusión plena ante el Tribunal Fiscal sin que pueda exigirse el ingreso del tributo (art. 167 antes citado) tiene por única consecuencia inhibir temporalmente el ejercicio de las facultades del organismo recaudador para compeler al pago de la deuda que se ha llevado a conocimiento de aquel tribunal, y es por ello que lo que resultaría irremediablemente inválido en esa etapa del procedimiento sería la emisión de una boleta de deuda y el consiguiente inicio del procedimiento de ejecución fiscal (conf., en especial, Fallos: 333:155).

En cambio, no surge de la letra del art. 167 de la ley 11.683, de su espíritu, ni del esquema general diseñado por dicho ordenamiento, un obstáculo legal para que el Fisco determine las obligaciones correspondientes a los períodos fiscales siguientes, aunque al hacerlo -por la propia técnica de liquidación del tributo y la continuidad del giro económico que proyecta su incidencia en más de un ejercicio fiscal- compute compensaciones y saldos favorables establecidos en determinaciones anteriores del tributo que aún no han adquirido firmeza (conf. arts. 28 y 81, quinto párrafo, de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones; art. 13 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta).

Ello es así, pues la tesis contraria conduce a un resultado irrazonable que debe ser desechado en la tarea de interpretación de la ley (doctrina de Fallos: 317:1440; 329:2419 y 2890, entre otros), en tanto no guarda coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (doctrina de Fallos: 302:1284; 311:1925; 319:2594, entre otros).

En efecto, implicaría, por una parte, paralizar el ejercicio de las facultades propias del Fisco (arts. 16, 17 y 35 de la ley 11.683) durante los años sucesivos, impidiéndole, incluso, cumplir con la obligación legal de compensar los pagos improcedentes o en exceso que detecte al efectuar la verificación en la cual se determine una deuda tributaria en favor del organismo recaudador (conf. art. 81 de la ley 11.683 antes citado, y CSJ 288/2008 (44-C)/CS1 "Cemento Avellaneda S.A. (T.F.

16.477-I) s/ D.G.I.", sentencia de esta Corte del 3/8/2010). Por otra parte, tal postura omite considerar que con respecto a las determinaciones de los nuevos períodos fiscales la ley resguarda el derecho de defensa del contribuyente asegurando un idéntico ámbito de discusión, pues -además de las garantías previstas en el procedimiento de determinación de oficio (art. 17 de la ley 11.683)-, aquél también puede cuestionar ante el Tribunal Fiscal, como sucedió en estos autos, las resoluciones que se adopten en los años posteriores sin que se le exija el ingreso del tributo (art. 167 antes citado).

En consecuencia, los actos administrativos impugnados en el *sub examine* no carecían de causa válida al momento de su dictado, ni por tomar en cuenta algunos conceptos contenidos en la determinación de la deuda de otros períodos fiscales que se encontraba recurrida ante el Tribunal Fiscal, podían ser concebidos como una "intimación de pago" o una suerte de "ejecución" de dicha deuda, que acarreara la nulidad absoluta de aquéllos (art. 7°, inc. b, y art. 14, inc. b, ley 19.549).

7°) Que, corresponde señalar que, en el caso, las determinaciones del impuesto a las ganancias correspondientes a los años 1999 y 2000 -resoluciones 159/05 (DV DOGR) y 160/05 (DV DOGR)- fueron apeladas por la actora ante el Tribunal Fiscal de la Nación dando origen a los autos caratulados CSJ 1635/2014/RH1 "Nidera S.A. (T.F. 26.938-I) c/ D.G.I.", en los que aquella ha discutido en plenitud la obligación fiscal con el efecto suspensivo previsto en el art. 167 de la ley 11.683 hasta que dicho efecto cesó con el dictado de la sentencia del Tribunal Fiscal que, con fecha 26 de septiembre de 2011, confirmó las resolucio-

nes del organismo fiscal en todas sus partes (conf. fs. 356). Sin perjuicio de ello, cabe señalar que la apelante continuó la discusión utilizando todos los remedios procesales a su alcance, pues frente al resultado adverso obtenido con el dictado de la sentencia de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, dedujo el recurso extraordinario -que fue denegado por la cámara- y el recurso ordinario -que fue declarado mal concedido por el Tribunal- y, finalmente, el recurso de queja que actualmente tramita ante esta Corte en el expediente CSJ 1635/2014/RH1 "Nidera S.A. c/ DGI s/ amparo", en el que se ha conferido vista a la Procuración General de la Nación, que ha emitido el correspondiente dictamen.

Por su parte, en el *sub examine*, la resolución 18/07 (DV DEOA) y la Nota del 19 de noviembre de 2007 fueron apeladas ante el Tribunal Fiscal con el efecto suspensivo que prevé el art. 167 de la ley 11.683 (fs. 63/112 y 185/191) y, precisamente, la nueva sentencia que ordenó dictar la cámara será la que deberá examinar **íntegramente** si aquellas decisiones se ajustan a derecho. Esto es, la nueva decisión no solo deberá expedirse sobre la cuestión de fondo debatida -el cuestionamiento de los precios de transferencia declarados por la actora en las operaciones de exportación realizadas con destino a países considerados de baja o nula tributación (año 2001) y su incidencia en el ejercicio fiscal siguiente- sino también acerca de los saldos a favor en el impuesto a las ganancias (años 1999 y 2000) que han sido tenidos en cuenta al dictar la resolución 18/07 (DV DEOA) y

sobre el contenido de la nota del 19 de noviembre de 2007, oportunidad en que podrán disiparse los agravios de la actora.

8°) Que lo expuesto descarta la existencia de una sentencia definitiva en los términos de la jurisprudencia reseñada en el considerando 3° de la presente, pues la decisión apelada ha dispuesto el envío de la causa para un nuevo examen de la cuestión debatida en términos que admiten su amplia revisión. En consecuencia, la situación examinada en estos autos difiere nítidamente de la considerada por el Tribunal en el caso "Hormigón S.A. c/ Banco Nacional de Desarrollo (patrimonio en liquidación)" (Fallos: 323:3849) que la actora ha invocado en sustento de su pretensión.

9°) Que, por las razones expresadas, y en tanto el Tribunal es el juez del recurso, corresponderá declarar mal concedido el deducido a fs. 368/371 (conf. CSJ 766/2009 (45-B)/CS1 "Banco Juncal y otros -en liquidación- c/ BCRA resol. 357/03 - exp. 100.734/84 sum. fi. 743", sentencia del 26 de octubre de 2010).

Por ello, se declara mal concedido el recurso ordinario de apelación deducido por la actora. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la
Independencia Nacional

Recurso ordinario de apelación interpuesto por: **Nidera S.A. la actora**, representada por el **Dr. Eduardo Alberto Baistrocchi Campani**, con el patrocinio letrado de **dicho profesional y del Dr. Guillermo A. Lalanne y, en el memorial de agravios, asimismo el del Dr. Miguel A.M. Tesón.**

Traslado contestado por: **el Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. María Alejandra Repila**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Agostina Carla García.**

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

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