Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 25 de Febrero de 2021

Vistos los autos: "American Express Argentina S.A. c/ EN – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

Que esta Corte comparte el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible la queja, procedente el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por medio de quien corresponda, dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado. Exímase a la recurrente de efectuar el depósito previsto en el art. 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cuyo pago se encuentra diferido de conformidad con lo prescripto por la acordada 47/91. Agréguese el recurso de hecho a los autos principales, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando Firmado Digitalmente por HIGHTON Elena Ines

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Recurso extraordinario y recurso de queja interpuestos por el **Fisco Nacional, en ambos casos,** representado por el **Dr. Raúl Ignacio Martínez Pita,** con el patrocinio letrado de la **Dra. María del Rosario Creixent Laborde.**

Traslado contestado por: **la actora, American Express Argentina S.A.,** representada por el **Dr. Liban Ángel Kusa,** con el patrocinio letrado del **Dr. Javier Malamud.**

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

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal n° 7.**

Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 294/308 de los autos principales (a los que me referiré en las citas siguientes), la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar parcialmente la sentencia recurrida, dejó sin efecto la resolución (DE LGCN) 67/2014, ordenó devolver las sumas pagadas por la actora como consecuencia de la intimación cursada el 16 de mayo de 2014 con más sus accesorios, declaró la inconstitucionalidad de la tasa de interés establecida en el art. 4°, primer párrafo, de la resolución del Ministerio de Economía (M.E.) 314/04 (actualizada por su similar 840/10) y dispuso, en su reemplazo, la aplicación de la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (Comunicado 14.290).

Para así resolver, recordó que el art. 48 del decreto 1.387/01 había facultado al Ministerio de Economía a retribuir con parte del impuesto al valor agregado recaudado, hasta el cinco por ciento del monto de las operaciones respectivas, a las personas físicas que, en carácter de consumidores finales, abonen las compras de bienes muebles o la contratación de servicios mediante la utilización de transferencias bancarias cursadas por tarjetas de débito.

Indicó que, con posterioridad, la resolución (M.E.) 207/03 extendió ese beneficio a las operaciones abonadas con tarjetas de crédito, pero en este caso la retribución equivalía a tres puntos de la tasa general del impuesto al valor agregado.

Señaló que las entidades emisoras de esas tarjetas eran las obligadas a abonar la retribución a los usuarios y que el art. 4° de esa resolución disponía para ello que dichas entidades podían emplear los importes efectivamente acreditados a los usuarios como crédito computable mensualmente contra las siguientes obligaciones impositivas y en el siguiente orden: a) impuesto al valor agregado; b) impuesto a las ganancias y sus respectivos anticipos; c) impuesto a la ganancia mínima presunta y sus respectivos anticipos.

Añadió que la resolución general (AFIP) 1.486, al reglamentar ese mecanismo de cómputo, dispuso que las entidades emisoras de tarjetas de crédito debían "*…exteriorizar los importes efectivamente acreditados en cada mes calendario mediante el formulario de declaración jurada F. 354*" (cfr. art. 1°) y que, una vez realizado ello, podían computar el monto de las retribuciones como crédito, de conformidad con lo dispuesto en el art. 4° de la resolución (M.E.) 207/03, mediante el formulario de declaración jurada F. 574, en los términos dispuestos por la resolución general (DGI) 2.542 y sus modificatorias (art. 2°). Aclaró que la resolución general (DGI) 2.542 fue derogada y sustituida por su similar (AFIP) 1.658, vigente durante el período en el cual la actora realizó el cómputo que aquí se debate.

Luego de esta reseña normativa, señaló que las normas reglamentarias establecen que la solicitud de compensación producirá efectos desde el momento de su presentación, siempre que en dicho acto se hubieran observado todos los requisitos exigidos por la reglamentación, y que, en caso contrario, "*…sólo*

producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique el cumplimiento total de dichos requisitos".

Sin embargo, aclaró que ello no implica que, por haber incurrido la contribuyente en un error en la exteriorización del monto a computar plasmado en una declaración jurada presentada a tal efecto -tal lo acontecido en el *sub lite*-, adeude intereses por el período transcurrido hasta la presentación de la declaración jurada rectificativa en la que se subsanó dicho error y se consignó el monto correcto.

Explicó que en autos no se encuentra controvertido que en el formulario F.354 (rectificativa 11) -presentado por el contribuyente a los efectos de exteriorizar los importes efectivamente acreditados a los usuarios de las tarjetas de crédito en el período 12/07 (cfr. art. 1° de la resolución general AFIP 1.486)-, la actora informó un monto inferior al correcto, y que con ese importe inexacto pretendió cancelar distintas deudas en el impuesto a las ganancias y en el IVA, realizando para ello diversas presentaciones desde el 09 de enero de 2008 hasta el 18 de febrero de 2009.

Fue ese yerro, añadió, el que motivó que el 21 de marzo de 2014 el Fisco rechazara dichas solicitudes de cómputo, al resultar insuficiente el crédito exteriorizado para cancelar las deudas declaradas y, en consecuencia, exigiera el pago del saldo de IVA y del impuesto a las ganancias resultante, requerimiento que luego fue declarado abstracto por la propia AFIP ante la rectificación del 24 de abril de 2014 y el recurso de apelación presentado por el contribuyente.

Apuntó que, sin perjuicio de reconocer la cancelación de la deuda, el ente fiscal intimó el pago de los intereses

resarcitorios devengados desde el vencimiento de cada una de las obligaciones tributarias adeudadas hasta la rectificación presentada el 24 de abril de 2014, decisión que, recurrida por el contribuyente, fue confirmada mediante la resolución (DE LGCN) 67/2014, que aquí se impugna.

Rechazó tal exigencia, pues afirmó que no hubo mora en el pago de los tributos sino, en todo caso, una errónea exteriorización de los importes efectivamente acreditados por la actora a los usuarios de sus tarjetas, plasmada en la declaración jurada exigida -como requisito formal- por la reglamentación, error corregido con posterioridad con la presentación de la declaración jurada rectificativa.

Con apoyo en distintos precedentes de V.E., esgrimió que los intereses resarcitorios no poseen naturaleza represiva (Fallos: 323:1315) sino que tienen por objeto retribuir la privación del capital de las sumas adeudadas (arg. de Fallos: 316:762). En tal sentido, subrayó que adoptar la postura del Fisco implicaría asignarles carácter represivo a dichos accesorios y consagrar una situación de enriquecimiento sin causa, pues el organismo recaudador tuvo las sumas a su disposición desde el vencimiento de las declaraciones juradas cuyos saldos a favor de libre disponibilidad fueron afectados a la cancelación de la deuda por capital.

En su opinión, corrobora su razonamiento lo dispuesto en el art. 9° de la resolución general (AFIP) 1.658 pues, aun cuando dicho reglamento no establece un plazo a la AFIP para que se expida respecto de la validez de las compensaciones solicitadas por los contribuyentes, brinda una pauta al indicar que en los cuarenta y cinco días posteriores a la presentación

de la solicitud, ella no podrá modificarse y que dicho lapso se suspenderá cuando la AFIP realice un requerimiento tendiente a subsanar omisiones, suspensión que se extenderá hasta el cumplimiento de los requisitos inobservados. Concluyó, entonces, que la propia norma reglamentaria prevé el caso en que la solicitud no cumpla con la totalidad de los requisitos que aquélla dispone y menciona como actividad propia de la administración tributaria la emisión de requerimientos a los efectos de la subsanación.

Por ello, resolvió que la actora no adeudaba los intereses resarcitorios abonados y que ellos le debían ser devueltos con más los intereses calculados desde su petición de reintegro, esto es, desde el 15 de agosto de 2014 (art. 179, última parte, de la ley 11.683).

Sentado lo anterior, declaró la inconstitucionalidad de la tasa de interés establecida en el art. 4°, primer párrafo, de la resolución (M.E.) 314/2004 y dispuso que, a los fines de la devolución precedentemente ordenada, se debía aplicar la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (Comunicado 14.290).

En síntesis, manifestó que si la propia resolución (M.E.) 314/04 (modificada por su similar 841/10) tuvo en cuenta -para elevar la tasa de los intereses resarcitorios y punitorios que cobra el Fisco- las "*condiciones económicas actuales*", ellas debieron ser igualmente contempladas para el cálculo de los intereses que se aplican a las devoluciones de los tributos pagados en exceso por los contribuyentes, bien que resguardando la existencia de una razonable y proporcionada diferencia de tratamiento entre los créditos y las deudas del Fisco.

En definitiva, concluyó que la omisión en observar las "*condiciones económicas actuales*" también respecto de los intereses adeudados por el ente recaudador debe ser salvada en la instancia judicial, de modo de prevenir la directa afectación en el patrimonio del contribuyente.

- II -

Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 313/332, concedido a fs. 350/351 en cuanto se debate el alcance y aplicación de normas de carácter federal y denegado en lo atinente a la gravedad institucional y a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento. Frente a ese rechazo, se interpuso este recurso de queja.

En primer lugar, denuncia que la sentencia realiza una interpretación equivocada del mecanismo de exteriorización de los importes efectivamente acreditados por las entidades emisoras de tarjetas de crédito a sus usuarios y de su posterior cómputo contra los propios impuestos adeudados por dichas entidades, tal como ha sido fijado por las resoluciones generales (AFIP) 1.486 y 1.658.

En tal sentido, indica que el art. 7° de la resolución general (AFIP) 1.658 dispone que "*…las solicitudes de compensación producirán efectos desde el momento de su presentación, siempre que en dicho acto se hubieren observado todos los requisitos exigidos por esta resolución general. En caso contrario,* ***sólo producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique el cumplimiento total de dichos requisitos***" (el destacado pertenece al original).

Puntualiza que, en el caso de autos, se encuentra fuera de debate que la actora declaró en defecto los importes acreditados a sus usuarios y, en consecuencia, no existía saldo suficiente para cancelar la deuda tributaria en los términos que ella pretendía.

En esa línea, subraya que el Fisco no puede adivinar la voluntad del contribuyente de emplear el mecanismo de la compensación, ni tampoco suponer a cuánto asciende el importe efectivamente acreditado por American Express Argentina S.A. a los usuarios de sus tarjetas de crédito.

Por ello, puntualiza que el pago recién pudo perfeccionarse el 24 de abril de 2014, cuando la actora rectificó los importes acreditados a sus usuarios y contó con saldo suficiente para computar contra sus deudas tributarias. En consecuencia, hasta ese momento se devengaron los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley 11.683 como consecuencia de la mora incurrida por la actora en la cancelación de sus acreencias.

En segundo término, se agravia de la declaración de inconstitucionalidad de la tasa de interés fijada por el art. 4°, primer párrafo, de la resolución (M.E.) 314/2004, en especial en cuanto la sentencia evalúa las "*circunstancias generales de la economía del país*" y considera que ellas pueden dar lugar a un incremento en la tasa de interés resarcitorio que se aplica a los reintegros o devoluciones de tributos.

Asevera que, para arribar a esa conclusión, en el expediente debería haberse rendido una prueba que la actora no ha solicitado, dirigida a demostrar el perjuicio patrimonial

concreto y particular ocasionado por la aplicación de la norma tachada de inconstitucional.

- III -

A mi modo de ver, el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, puesto que se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el tribunal superior de la causa a normas federales (ley 11.683, resoluciones M.E. 207/03 y 314/04, resoluciones generales AFIP 1.486 y 1.658, entre otras), y la decisión ha sido contraria al derecho que el recurrente funda en ella (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

Por otro lado, habida cuenta de que los argumentos que sustentan la tacha de arbitrariedad están inescindiblemente unidos a la interpretación de las normas federales antes mencionadas, pienso que corresponde que sean tratados en forma conjunta (Fallos: 327:3560; 238:1893 y 329:1440).

- IV -

Liminarmente, es necesario dejar en claro que no se debate en esta causa la existencia y cuantía de los importes acreditados por American Express Argentina S.A. a los usuarios de sus tarjetas de crédito en el período 12/07, ni tampoco la aptitud de dichos importes para ser utilizados como crédito computable a los fines de cancelar las obligaciones tributarias de la actora en el IVA y en el impuesto a las ganancias.

La controversia, por el contrario, se circunscribe a fijar el momento en el que se producen los "*efectos*" de las solicitudes de cómputo presentadas por la actora, en los

términos fijados por las resoluciones generales (AFIP) 1.486 y 1.658.

Al respecto, el art. 7° del segundo de los reglamentos citados es claro al establecer que ellas "*…producirán efectos desde el momento de su presentación, siempre que en dicho acto se hubieren observado todos los requisitos exigidos por esta resolución general. En caso contrario, sólo producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique el cumplimiento total de dichos requisitos*" (subrayado, agregado).

Sobre esta base, pienso que asiste razón al Fisco Nacional y que la cuestión es sustancialmente análoga a la ya resuelta en Fallos: 328:2682, toda vez que una interpretación razonable y discreta del art. 7° transcripto conduce también aquí a sostener que los "*efectos*" a los que se refiere dicho precepto no pueden ser otros que la extinción de la obligación tributaria que el contribuyente pretende cancelar mediante el cómputo de los importes acreditados a los usuarios de sus tarjetas de crédito.

De manera que, al fijar el reglamento la oportunidad en el que aquel efecto extintivo se produce -en el caso, a partir del 24 de abril de 2014, fecha en que la actora rectificó los importes acreditados a los usuarios de sus tarjetas de crédito en el período 12/07 para contar así con un saldo suficiente para realizar la compensación pretendida-, debe estarse a sus disposiciones -cuya constitucionalidad será tratada más adelante- y concluir que el contribuyente se encontró en mora hasta esa fecha y, por ende, adeuda los intereses resarcitorios correspondientes (art. 37, ley 11.683).

- V -

Despejado lo anterior, es necesario estudiar si -como lo afirma la sentencia recurrida- adoptar la postura del Fisco implica asignarle carácter represivo a los intereses resarcitorios y consagrar una situación de enriquecimiento sin causa en favor del Estado Nacional, pues el organismo recaudador "*…tuvo las sumas a su disposición desde el vencimiento de las declaraciones juradas cuyos saldos a favor de libre disponibilidad fueron afectados a la cancelación de la deuda por capital*" (fs. 304, segundo párrafo).

Como ya se dijo, en el mecanismo implementado por la resolución (M.E.) 207/2003, las entidades emisoras de tarjetas de crédito eran las obligadas a retribuir el tres por ciento del monto de las operaciones realizadas por las personas físicas que, en carácter de consumidores finales, abonaran sus compras de bienes muebles o la contratación de servicios mediante la utilización de dicho medio de pago.

Luego, esas entidades podían emplear los importes efectivamente acreditados a sus usuarios como crédito computable mensualmente contra el impuesto al valor agregado, el impuesto a las ganancias y el impuesto a la ganancia mínima presunta.

En esos términos, advierto que no es exacto afirmar que el Fisco Nacional "*tenía a disposición*" los montos acreditados por las entidades emisoras de tarjetas de crédito a sus usuarios, a poco que se repare que -a diferencia de lo que sucedía en la causa CSJ 501/2014 "*Compañía General de Combustibles S.A.*", sentencia del 17 de mayo de 2016, que invoca la actora en su apoyo (cfr. fs. 347)- no existió en autos un

efectivo ingreso al organismo recaudador de esas sumas, lo que distingue la solución allí adoptada con la que aquí se propicia.

Por ende, pienso que no puede predicarse que media un enriquecimiento sin causa del organismo recaudador como consecuencia de los intereses resarcitorios reclamados. Por el contrario, dichos accesorios deben ser exigidos por la AFIP a raíz de la deuda impaga de la actora (cfr. art. 37, ley 11.683), quien -como se explicó en el punto anterior- recién la canceló el 24 de abril de 2014, al rectificar la información de los montos acreditados a sus usuarios, corrección que le permitió así contar con saldo suficiente para utilizar el mecanismo de cómputo previsto en el art. 4° de la resolución (M.E.) 207/2003.

Pienso que tampoco es óbice a mi razonamiento lo dispuesto en el art. 9° de la resolución general (AFIP) 1.658. Como lo admite la propia sentencia recurrida, dicho precepto no establece un plazo a la AFIP para que se expida respecto de la validez de las compensaciones solicitadas por los contribuyentes, sino que se limita a indicar que, en los cuarenta y cinco días posteriores a la presentación de la solicitud, tal petición no podrá modificarse y que dicho lapso se suspenderá cuando la AFIP realice un requerimiento tendiente a subsanar omisiones, suspensión que se extenderá hasta el cumplimiento de los requisitos inobservados.

No puede inferirse de aquí que el silencio de la Administración implique conformidad con el cómputo solicitado por el contribuyente, no sólo porque ello no surge de la letra del reglamento en estudio sino también porque contradice el principio general consagrado en el art. 10 de la ley 19.549, que

resulta de aplicación en virtud de lo establecido por el art. 116 de la ley 11.683.

Pienso que la hermenéutica aquí propuesta no sólo respeta la literalidad de la norma tal como fue sancionada por el legislador sino que, además, se adecua al reiterado criterio de esa Corte que sostiene que los textos normativos no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, de manera aislada, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia, como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquéllos (arg. Fallos: 324:4367).

- VI -

Arribados a este punto, corresponde tratar las argumentaciones traídas por la actora, relativas a la inconstitucionalidad que, con base en el principio de razonabilidad, le endilga a la resolución general (AFIP) 1.658. Ello es así conforme a la doctrina que establece que, en resguardo del derecho de defensa, la vencedora en la segunda instancia puede plantear o mantener, al contestar el memorial de su contraria, aquellos argumentos o defensas desechados en las etapas anteriores que se ha visto impedida de cuestionar por apelación pues, si bien no le eran favorables, no le causaban agravios desde el punto de vista procesal (doctrina de Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).

La condición exigida se halla cumplida en el *sub lite*, pues American Express Argentina S.A., al contestar el

traslado del recurso extraordinario en examen, mantuvo este argumento que no fue tratado por las sentencias de las instancias anteriores (cfr. pto VII, fs. 348).

En el único párrafo que dedica al tema, indica la actora: "*Para el hipotético e improbable caso que la Corte Suprema entienda que por aplicación estricta de la Resolución General (AFIP) 1658 se debe rechazar la compensación efectuada por mi mandante por el sólo hecho de haber completado erróneamente una declaración jurada informativa como es el F.354, AMEX mantiene su planteo de inconstitucionalidad sobre dicha norma en lo que respecta a ese requisito formal. Ello, porque se concluiría que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, deviene constitucionalmente inválida su aplicación al caso*" (cfr. contestación del recurso extraordinario -fs. 348, primer párrafo-, planteo replicado en el escrito de demanda -fs. 10, primer párrafo- y en la expresión de agravios -fs. 272, tercer párrafo-. Subrayado agregado).

En este aspecto, no es ocioso recordar que en el sistema implementado por la resolución (M.E.) 207/03 y reglamentado por la resolución general (AFIP) 1.486, eran las entidades emisoras de tarjetas de crédito quienes tenían a su cargo acreditar el tres por ciento del monto de las operaciones respectivas a las personas físicas que, en carácter de consumidores finales, abonaran las compras de bienes muebles o la contratación de servicios mediante la utilización de dichas tarjetas.

En cada mes calendario, las citadas entidades debían exteriorizar los importes efectivamente acreditados a sus usuarios mediante el formulario de declaración jurada F. 354 (cfr. art. 1° de la resolución general AFIP 1.486). Esta declaración, junto a la restante información prevista en el art. 3° de ese reglamento, era el instrumento por el cual el Fisco Nacional tomaba conocimiento de los importes acreditados a los usuarios, sin perjuicio del posterior ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización para controlar la exactitud de lo declarado por el contribuyente (art. 35 y ccdtes., ley 11.683 y art. 7° de la resolución general AFIP 1.486).

En tal sentido, resulta claro que la correcta declaración de las acreditaciones realizadas a favor de los usuarios de las tarjetas de crédito tiene directa vinculación con la efectividad de su posterior cómputo para cancelar las obligaciones tributarias de la entidad emisora, de modo que su exigencia no aparece, en mi criterio, reñida con el principio de razonabilidad que esgrime la actora.

Desde esta perspectiva, no advierto en la norma impugnada una alteración o desconocimiento de los derechos reglamentados, su falta de adecuación a los fines perseguidos por el art. 4° de la resolución (M.E.) 207/03 ni una iniquidad manifiesta (doctrina de Fallos: 256:241 y sus citas; 299:428; 327:3597, entre otros). Por el contrario, considero que supeditar el efecto cancelatorio a la correcta verificación de dicha exigencia se ajusta a la reiterada jurisprudencia de V.E. que indica que, para ser considerado titular de un determinado derecho -en este caso, el que posee la entidad emisora de pagar

sus obligaciones tributarias con los importes efectivamente acreditados a los usuarios de sus tarjetas de crédito-, el particular debe cumplir no sólo todos los actos y condiciones sustanciales sino también los requisitos formales previstos en la ley, entre lo que se encuentra exteriorizar un saldo suficiente para proceder a dicho cómputo (arg. Fallos: 296:719, 723; 298:472 entre otros).

- VII -

Lo dicho hasta aquí torna inoficioso el examen de los restantes agravios del recurrente.

- VIII -

Por lo expuesto, considero que corresponde revocar la sentencia apelada y ordenar que, por quien corresponda, se dicte una nueva acorde a lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, 14 de agosto de 2018.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación