3007/2021 CEBARSA SRL (TF 27315-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 29 de abril de 2021

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 118/119, el Tribunal Fiscal de la Nación: (*i*) revocó la resolución 1/2006 (DV RJUN), por medio de la cual el Fisco Nacional desestimó el pedido de devolución de los saldos de libre disponibilidad del Impuesto al Valor Agregado ("IVA") correspondiente a los períodos fiscales 5/94 a 12/96, por la suma de $30.291,32, con costas; y (*ii*) reguló los honorarios de la letrada apoderada de la parte actora por la suma de $1.555, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 7°, 8°, 9°, 19, 37, 38, y ccdtes. de la ley 21.839.

Tras efectuar un relato de los antecedentes de la causa, puntualizó que la controversia se circunscribía a determinar si la acción de recupero de los saldos de libre disponibilidad del IVA formulada por la actora el 26/6/02 se encontraba prescripta, de acuerdo con lo establecido en el art. 56 de la ley 11.683.

Señaló, al respecto, que conforme lo resuelto por esta Cámara en las causas "*Amarga Chica Bajada de Palo (UTE) c/ EN-AFIP-DGI*", sent. del 24/10/13; y "*Desaci Diesel Electromecánica Cía. Argentina de Construcciones Mecánicas y Eléctricas SACI- Empresa Líneas Telefónicas SA c/ EN-AFIP DGI RESOL 81/05 s/ DGI*", sent. del 28/4/15, el plazo de prescripción para las acciones de recupero de impuestos – incorporado con la modificación introducida por la ley 25.795 (B.O. 17/11/03) – no resultaba aplicable a los reclamos realizados con anterioridad a la reforma, por cuanto ello importaría una solución irrazonable en contravención al derecho de propiedad consagrado en el art. 17 de la Constitución Nacional. Asimismo, precisó que en la causa "*Amarga Chica*" *supra* citada, el Tribunal interviniente había indicado que al momento de formularse el pedido de devolución del IVA, no existía en la normativa específica que rige la materia fiscal (esto es, en la ley 11.683) una norma expresa que estableciera el plazo de prescripción aplicable para dicho supuesto, y que por ello debía estarse a las normas contenidas en el Código Civil, en particular a lo dispuesto por el art. 4023 de ese cuerpo legal conforme al cual toda acción personal por deuda exigible prescribía en el plazo de diez años, salvo disposición especial.

2º) Que, disconforme con el pronunciamiento, a fs. 121 y 126/128vta., el Fisco interpuso y fundó su recurso de apelación, que no fue replicado por su contraria.

En primer término, desiste de recurrir la decisión con respecto a los saldos correspondientes a los períodos cuyo plazo de prescripción había comenzado a correr con posterioridad al 6/7/95.

En lo que refiere a los saldos anteriores al 6/7/95, pone de resalto que al momento del dictado de la resolución 1/2006 los reclamos por devolución de impuestos eran asimilables a la repetición de tributos. Al respecto, puntualiza que el art. 56 de la ley 11.683, en su versión anterior a la reforma dispuesta por la ley 25.795, contemplaba expresamente la prescripción de las acciones de repetición en el plazo de cinco años, por lo que interpreta que esa normativa resultaba de aplicación a los reclamos de devolución de tributos dado que -según alega- revisten la misma naturaleza.

A fin de justificar su posición, refiere a lo establecido en la Actuación N° 1642/02 (DI ASLE) y reitera el criterio expuesto en el acto recurrido conforme el cual la previsión incluida por la ley 25.795 "*no implicó establecer un plazo distinto al que regía con anterioridad a su entrada en vigencia, sino la confirmación del criterio expresado anteriormente*".

Asimismo, se agravia de la falta de contemplación de lo dispuesto en el art. 2° de la ley 26.044 (B.O. 06/07/05) según el cual los plazos de prescripción previstos en el inc. c, y en último párrafo del art. 56, de la ley 11.683 -modificada por la ley 27.795- se considerarían operados al 31/12/05 y se aplicarían a términos de prescripción en curso a la fecha de entrada en vigencia de dicha ley, cuando éstos hubieran superado los plazos previstos en esa normativa. A fin de explicitar el criterio de interpretación aplicable respecto al alcance de la referida norma, remite a la Instrucción General (AFIP) 2/2008 en cuanto dispuso que si a la fecha de entrada en vigencia de la ley 26.044 (esto es, el 06/07/05), hubieran transcurrido más de cinco años y menos de diez, contados desde el 1° de enero del año siguiente a la fecha en que se haya producido el acto o hecho que diera origen al derecho del contribuyente a solicitar la devolución de lo pagado en concepto de tributos, el plazo de prescripción se consideraría operado al 31/12/05.

Concluye que la devolución de saldos de libre disponibilidad de impuestos cuya prescripción había comenzado a correr con anterioridad al 06/07/95 resulta improcedente toda vez que la solicitud de devolución fue formulada luego de trascurrido el plazo de cinco años desde que comenzó a computarse el término de prescripción aplicable.

3°) Que, conforme se desprende de las constancias de la causa:

- El 26/06/02 la sindicatura de la quiebra de Cebarsa SRL peticionó ante el organismo fiscal la devolución de los saldos de libre disponibilidad de IVA de sus declaraciones juradas correspondientes a los

períodos 5/94 a 10/00, por la suma de $33.111,46 (fs. 1/7vta., cuerpo I de las actuaciones administrativas 11405 – 8 – 2006).

- El 14/11/02, el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil, Comercial, Laboral y de Minería N°6 de la ciudad de Santa Rosa libró oficio a la AFIP-DGI, en el marco de la causa n° 30348/00 "*Cebarsa SRL s/ quiebra*", solicitando que informara la existencia de saldos de libre disponibilidad en favor de la firma fallida y, en caso afirmativo, que depositara las sumas correspondientes a la orden del juzgado (fs. 82, cuerpo I de las actuaciones administrativas 11405 – 8 – 2006).

- El 08/03/04 la Jefa Interina del Departamento de Asesoría Legal "B" señaló que "*en forma reiterada este servicio jurídico ha sostenido que no existiendo distinción legal entre la devolución y la repetición, corresponde aplicar el plazo de prescripción de cinco años establecido en el artículo 56 de la ley de rito*" (fs. 270, cuerpo II de las actuaciones administrativas 11405 – 8 – 2006).

- El 29/03/04 el Fisco ordenó la restitución de $4.053,56 y $240,44, en concepto de capital e intereses, respectivamente, correspondientes a los períodos 1/97 a 10/00; entendiendo que el saldo restante refería a períodos prescriptos de acuerdo con la normativa vigente (fs. 291/297, cuerpo II de las actuaciones administrativas11405 – 8 – 2006).

- El 17/06/04 el organismo fiscal acompañó el comprobante de depósito a la causa n° 30348/00 "Cebarsa SRL s/ quiebra", "*correspondiente a la devolución proveniente de retenciones sufridas por el contribuyente en concepto de Impuesto al Valor Agregado, por los períodos no prescriptos*" (fs. 314, cuerpo II de las actuaciones administrativas 11405 – 8 – 2006).

- El 08/06/05 la actora presentó una multinota solicitando el reintegro de los saldos de los períodos 5/94 a 12/96. En lo que aquí interesa, expresó que el plazo de prescripción para las acciones de recupero establecido por la ley 25.795 (B.O. 17/11/03) resultaba aplicable a partir de la fecha de publicación de la referida norma, de modo que al momento de formularse la solicitud de reintegro, no existía plazo de prescripción alguno (conf. fs. 316/317, cuerpo II de las actuaciones administrativas 11405 – 8 – 2006).

- El 04/04/06 el Jefe Interino de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Junín de la AFIP emitió la resolución 1/2006, desestimando la petición de la actora. Para así decidir, sostuvo que "*antes y después de la reforma introducida por la Ley 25.795 la prescripción de los*

saldos a favor de los contribuyentes era de cinco años". En ese mismo orden de ideas, aseveró que "*no hay distinción legal entre la devolución y la repetición por lo que el plazo para solicitar la devolución de dichos saldos se regía por las disposiciones atinentes a la prescripción de la acción de repetición, prevista en el artículo 56 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)*" (conf. fs. 319/323, cuerpo II de las actuaciones administrativas 11405 – 8 – 2006).

- El 03/05/06 la síndica de la quiebra interpuso recurso de apelación contra dicha resolución y manifestó que la interpretación del Fisco resultaba errónea por cuanto aplicó un plazo de prescripción que no se encontraba previsto a la fecha en que fue solicitada la devolución de los saldos aquí involucrados (fs. 4/7).

- El 23/05/19 el Tribunal Fiscal hizo lugar al pedido de la actora y revocó la resolución 1/2006 (DV RJUN) con fundamento en la jurisprudencia de esta Cámara (fs. 118/119).

4°) Que, la cuestión a resolver se centra en determinar cuál es el plazo de prescripción aplicable a los saldos de libre disponibilidad de IVA correspondientes a los períodos 5/94 al 06/07/95 (de conformidad con el alcance del recurso incoado por la demandada).

5°) Que, sentado ello, es dable señalar que con anterioridad a la reforma introducida por la ley 25.795 -B.O. 17/11/03- la ley de procedimiento tributario no contemplaba expresamente un plazo de prescripción para las acciones tendientes a exigir la devolución de impuestos, sino que se limitaba a prever el plazo de cinco (5) años para la repetición de tributos. Así pues, fue a partir de tal reforma que se introdujo en el art. 56, de la ley 11.683 un párrafo que dispone: "*prescribirán a los CINCO (5) años las acciones para exigir, el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro*".

En atención a las divergencias doctrinarias y jurisprudenciales que se suscitaron, el 06/07/05 se introdujo el art. 2° de la ley 26.044 a los efectos de poder dilucidar la aplicación del nuevo plazo, según el: "*los plazos de prescripción previstos en el inciso c) y en el último párrafo del artículo 56 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones —introducidos por la Ley 25.795—, se considerarán operados al 31 de diciembre de 2005 y resultarán de aplicación para los términos de prescripción que se encuentren en curso a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, en la medida que hubieren superado los plazos previstos en dichas normas*".

6°) Que, el art. 29, primer párrafo, de la ley 11.683, establece: "*[c]omo consecuencia de la compensación prevista en el artículo anterior o cuando compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, podrá la*


#35379653#287971915#20210428211949253

Administración Federal de Ingresos Públicos, de oficio o a solicitud del interesado, acreditarle el remanente respectivo, o si lo estima necesario en atención al monto o a las circunstancias, proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras".

En tales términos, la condición de viabilidad del procedimiento previsto en la norma transcripta es la verificación a simple vista de créditos determinados y exigibles a favor del responsable (conf. Sala I, "*Amarga Chica - Bajada de Palo (UTE) c/ EN - AFIP DGI- s/ R. 387/2006 y 38/2006 - DGI*", sent. del 24/10/13).

En este escenario, esta Cámara ha señalado que "*el instituto de la 'devolución' se diferencia de la 'repetición', contemplada en el art. 81 de la ley, en razón de que esta última comprende aquellos pagos cuya improcedencia se vincula necesariamente con el concepto de hecho imponible, que involucra una discusión acerca de la causa legal del pago, esto es, de la existencia o medida de la obligación, de manera que excede el marco de una simple y rápida devolución (doctrina de Fallos: 297:500)*" (cfr. esta Sala, *in re* "*Cofco International Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI R. 61/2008 (DR2) s/ DGI*", sent. del 10/11/20; Sala I, "*Amarga Chica"* ya citada; Sala II, *in re* "*Desaci Diesel Electromecánica Cía. Argentina de Construcciones Mecánicas y Eléctricas SACI-Empresa Líneas Telefónicas SA c. EN-AFIP DGI-RESOL 81/05 (RMCRO) s/ Dirección General Impositiva*", sent. del 28/4/15).

Por su parte, en la causa "*Cartulinas Argentinas SA y otro c/ EN AFIP DGI Resol 443 449 41 y 42/05 (RMIC) s/ Dirección General Impositiva*", expte. Nº 41.063/05, sent. del 09/12/08, la Sala II de esta Cámara indicó que resultaba ajustado a derecho el razonamiento según el cual "*... recién con la ley 25.795 el legislador ha equiparado en cuanto al plazo de prescripción, la repetición y el recupero o devolución de impuestos, llenando un vacío legal en el campo tributario que tornaba de aplicación supletoria las disposiciones civilistas*". Destacó que, prueba de ello, era que la propia administración así lo había expresado en los distintos dictámenes allí enunciados.

Así pues, ante la inexistencia de normativa tributaria vinculada a la prescripción de acciones de devolución al tiempo en que fue efectuado el reclamo, resultaba de aplicación supletoria la normativa contenida en el Código Civil entonces vigente; puntualmente, el art. 4023, que preveía el plazo de prescripción de 10 años para iniciar acciones contra toda deuda exigible y en virtud del cual la pretensión del contribuyente no se encontraba prescripta (en igual sentido, Sala II,

in re "*Desaci Diesel*" y, Sala I, *in re* "*Amarga Chica - Bajada de Palo (UTE)*", más arriba citadas).

En el caso, la solicitud de la actora relativa al reintegro de los saldos de libre disponibilidad de IVA correspondientes a los períodos comprendidos entre el 5/94 y el 06/07/95 fue iniciada el 26/6/02, esto es, con anterioridad a la modificación normativa del art. 56 de la ley 11.683 introducida por la ley 25.795; circunstancia que impide su aplicación, pues ello importaría un menoscabo a la garantía de propiedad consagrada en el art. 17 de la Constitución Nacional. Ello así y teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 4023 del Código Civil entonces vigente, corresponde rechazar el agravio atinente al plazo de prescripción aplicable.

7°) Que, en respuesta a la falta de contemplación de lo dispuesto en el art. 2º de la ley 26.044, basta mencionar que de adoptarse la posición del Fisco Nacional con respecto al plazo computable -esto es, cinco años-, los períodos fiscales 05/94 al 06/07/95 se encontrarían prescriptos al 26/06/02; circunstancia que torna inaplicable el referido artículo en tanto alude a los términos de prescripción *en curso* al 06/07/05.

En el contexto *supra* decripto, surge claro que el razonamiento ensayado por la AFIP omite considerar los efectos que trajo aparejada la solicitud de devolución incoada el 26/06/02 con respecto a los plazos de prescripción allí involucrados. En efecto, en el *sub examine* la determinación del alcance de la reforma introducida por la ley 25.795, solo resulta relevante si se asume que el plazo de prescripción aplicable con anterioridad a dicha modificación legislativa, era el decenal previsto en el art. 4023 del Código Civil entonces vigente.

Sentado ello, corresponde destacar que el reclamo de la actora suspendió el término en curso (arg. art. 3986, Código Civil), de modo que -a diferencia de lo esgrimido por el organismo fiscal- al 06/07/05 *tampoco se hallaba configurado el presupuesto previsto por el art. 2° de la ley 26.044 para considerar aplicable el nuevo plazo de prescripción introducido por la ley 25.795*. En este punto, cabe recordar que "*El reclamo administrativo, por tener aptitud para constituir en mora al Estado Nacional deudor, suspende el curso de la prescripción en los términos del segundo párrafo del art. 3986 del C.C. y, asimismo, ese curso se mantiene suspendido durante el lapso de sustanciación de las actuaciones administrativas practicadas con intervención de órgano competente*" (conf. Sala I, *in re* "*O. B. c/E.N. -Gendarmería Nacional s/Personal Militar y Civil de las FFAA. y de Seg*", sent. del 04/05/10).

A todo evento, cabe agregar que aun cuando se considerara que el depósito parcial efectuado en el marco del expediente de la quiebra el 17/06/04 habría reanudado el plazo de precripción de los períodos aquí involucrados, es

dable advertir que, según la Instrucción 2/2008 citada por el Fisco Nacional en su expresión de agravios, aquellos tampoco estarían prescriptos toda vez que *habiendo transcurrido más de cinco y menos de diez años al 06/07/05* (contados desde el 1º de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente el recupero y teniendo en cuenta la suspensión de plazo en virtud de la solicitud incoada el 26/06/02), *lo cierto es que la actora reiteró su pretensión mediante multinota del 08/06/05, esto es, con anterioridad al 31/12/05.*

8°) Que, por lo demás, resta añadir que no resulta aplicable la doctrina jurisprudencial de la causa CSJ 1305/2006 "*Chevron Argentina SRL c/EN - AFIP - DGI - R. 98/2009 s/DGI*", sent. del 19/05/15, puesto que al analizar una cuestión análoga a la que aquí se ventila, el Máximo Tribunal advirtió que la argumentación consistente en la imposibilidad de aplicar el plazo de prescripción de cinco años previsto en el último párrafo del artículo 56 de la ley 11.683, en tanto había sido incorporado por la ley 25.795 con posterioridad a que la contribuyente presentara las solicitudes de devolución del crédito fiscal y el Fisco admitiera su procedencia, *no había sido expuesta en sede administrativa antes del dictado de la resolución impugnada, oportunidad en la que la parte interesada pudo defender su postura puesto que aquella norma se encontraba vigente*. Asimismo, en el referido precedente la Corte Suprema puso de resalto que tal planteo tampoco había sido propuesto para su oportuno tratamiento ante los jueces de las instancias anteriores.

9º) Que, a mayor abundamiento, no resulta ocioso señalar que la solución adoptada por el *a quo* se ajusta a la interpretación restrictiva del instituto de la prescripción, en virtud del cual, en caso de duda, debe estarse a la solución más favorable en mantener vivo el derecho (Fallos 213:71; 308:1339; 318:879; 323:192; 326:742; 327:1629, entre otros).

Por todas las razones expuestas, el Tribunal **RESUELVE**: (i) rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional; y (ii) confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 118/119, sin costas por falta de actividad útil de la contraria.

Regístrese, notifíquese y –oportunamente- devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

Fecha de firma: 29/04/2021
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#35379653#287971915#20210428211949253

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 29/04/2021
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#35379653#287971915#20210428211949253