



MONTI
Laura
Mercedes

Firmado
digitalmente por
MONTI Laura
Mercedes
Fecha: 2023.04.21
13:00:57 -03'00'

Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

-I-

Según surge de las actuaciones digitales obrantes en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación, la resolución 194/16 del Jefe Int. de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe de la Dirección General Impositiva - Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP), y su confirmatoria, la resolución 115/17 del Director Regional Int. de esa repartición, rechazaron las solicitudes deducidas por Marcelo Eduardo Rossini con el objeto de que se le reconozca un crédito fiscal - originado en ventas de gasoil a subcontratistas de la Entidad Binacional Yacyretá- y su compensación con respecto a otros impuestos.

Como fundamento, el ente fiscal destacó que en función de lo dispuesto por la resolución general (AFIP) 3044/11 (en adelante, RG 3044/11), dicho organismo no interviene en el recupero de los impuestos a los combustibles líquidos y gas natural (ley 23.966 y sus modificatorias), al gasoil (ley 26.028) y al Fondo Hídrico de infraestructura (ley 26.181).

Al respecto, recordó que a partir del dictado de esas leyes "se fueron generado créditos provenientes de tales impuestos que no poseían una norma específica a los efectos de su reintegro, razón por la cual, ante el vacío legal, las solicitudes fueron resultas en el marco de la R.G. (DGI) N°

2477/1984" (en adelante, RG 2477/84). Sin embargo, una vez dictada la RG 3044/11, que constituye una norma "*específica respecto de los impuestos antes mencionados*", señaló que correspondía que las solicitudes de reintegro vinculada a esos gravámenes prosiguieran el procedimiento fijado por ella.

En tales condiciones, debido a que en función de ese nuevo régimen la administración tributaria carece de "*competencia material*" para validar o intervenir en esas presentaciones, rechazó las solicitudes formuladas por el accionante, con la aclaración de que ello no implicaba emitir opinión sobre el fondo del asunto -relativo a la existencia de los créditos y su aplicación- y que el interesado debía presentar las solicitudes ante quien corresponda.

-II-

El 18 de diciembre de 2020, el Juez Federal de Reconquista hizo lugar a la demanda deducida por Marcelo Eduardo Rossini, declaró la nulidad de la resolución 115/17 y ordenó a la parte demandada que se expida favorablemente sobre el pedido formulado oportunamente por el accionante.

-III-

La Cámara Federal de Resistencia, a su turno, rechazó - el 24 de junio de 2021- el recurso de apelación interpuesto por la AFIP y confirmó la sentencia dictada por el juez de la instancia anterior.

Para así decidir, el *a quo* sostuvo que el régimen establecido en la RG 2477/84 resultaba aplicable para tramitar



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

las solicitudes que fueran rechazadas por la AFIP en los actos administrativos examinados en la especie.

Como fundamento, en primer término, resaltó que en el art. 1° de esa norma se establece que *"las ventas, locaciones y prestaciones de servicios que se encuentren alcanzadas por las exenciones en los arts. 2, segundo párrafo, y 11, primer párrafo, del Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero del Tratado de Yacyretá -ratificado mediante Ley N° 20.646-, deberán documentarse de conformidad a las disposiciones contenidas en esta Resolución General. Asimismo, deberán ajustarse a la presente las resoluciones de compensación y/o reintegro que se interpongan como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 2, tercer párrafo, del referido Protocolo adicional"* (el subrayado es propio).

En otro orden, destacó que el organismo fiscal había consentido la aplicación de ese régimen en peticiones análogas que fueron formuladas por el actor con anterioridad. Agregó que, incluso, lo había aplicado respecto de operaciones realizadas con posterioridad a la publicación de la RG 3044/11 en el Boletín Oficial.

En esa misma tesitura, puntualizó que la demandada había efectuado requerimientos, tanto a la accionante como a la Entidad Binacional Yacyretá, con sustento en la mencionada RG 2477/84 y *"a fin de proseguir con las verificaciones pertinentes"*.

A continuación, desarrolló -en términos generales- las limitaciones que encuentra la potestad tributaria del Estado frente al principio de certeza y de seguridad jurídica. En ese sentido, agregó que la *"prohibición del venire contra factum proprium es aplicable a la Administración en aquellos casos en los cuales pretenda contradecir su conducta anterior legítima"* y señaló que tal doctrina *"sirve para descalificar ciertos actos que contradicen otros anteriores en tanto una solución opuesta importaría restar trascendencia a conductas que son jurídicamente relevantes y plenamente eficaces"*.

En función de lo expuesto, rechazó la apelación del Fisco Nacional, al concluir que resultaba *"razonable que el actor encausara sus pretensiones en base al procedimiento establecido en la resolución del año 1984"*.

-IV-

Contra esa sentencia, la parte demandada interpuso recurso extraordinario -el 26 de julio de 2021-, que fue concedido -el 21 de octubre de 2021- únicamente con relación a la interpretación y aplicación de las normas federales involucradas en el caso (las RG 2477/84 y 3044/11) y denegado con respecto a la arbitrariedad atribuida a la sentencia de Cámara. Contra esa denegatoria parcial, no se ha interpuesto recurso de queja.

En resumidas cuentas, la AFIP sostiene que el *a quo* ha realizado una interpretación errónea de las normas examinadas en el *sub lite*, pues considera que *"el procedimiento establecido en la Resolución General 3044/2011 constituye un régimen*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

específico, que desplaza al genérico previsto en la RG 2477/1984".

Sobre tal punto, explica que la RG 2477/84 estableció un régimen que se circunscribe a la compensación de deudas fiscales y/o devolución del crédito que proviene exclusivamente de los impuestos internos y del impuesto al valor agregado facturado a los contratistas, subcontratistas y proveedores de la represa hidroeléctrica de Yacyretá.

Destaca que la RG 3044/11, por su parte, estableció un régimen específico para los impuestos a los combustibles líquidos y al gas natural, al gasoil y al Fondo Hídrico de Infraestructura, en el que se precisaron los sujetos comprendidos, las operaciones alcanzadas y la modalidad en la cual se realiza el reintegro de tales impuestos.

Recuerda, en tal sentido, que la accionante solicitó el reconocimiento de un crédito fundado en esos tributos y, por ello, sostiene que debe aplicarse el régimen establecido en la RG 3044/11 al *sub lite*.

Agrega que las solicitudes formuladas con ese objeto deben seguir el procedimiento fijado en los arts. 12 y 13 de ese nuevo régimen, en el marco del cual el organismo fiscal no tiene intervención. Precisa que los interesados -como el aquí demandante- deben formular la solicitud directamente a su proveedor quien, a su vez, podrá compensar los montos reintegrados consignándolos en las declaraciones juradas mensuales del impuesto respectivo.

En otro orden de agravios, señala que el art. 17 de la ley 19.549 dispone el deber de revocar o sustituir -aún en sede administrativa- el acto administrativo afectado de nulidad absoluta por razones de ilegitimidad. Por tales motivos, refiere que un acto administrativo irregular no puede generar un derecho en expectativa en cabeza de los administrados, de modo tal que se pueda exigir en el futuro el mismo tratamiento que se recibió en un acto irregular.

-V-

Ante todo, pienso que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, puesto que se halla en juego la inteligencia y aplicación de normas de carácter federal (las RG 2477/84 y 3044/11) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente funda en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

-VI-

Previo a ingresar al examen de la cuestión de fondo, considero necesario destacar que no ha sido objeto de controversia en esta causa el derecho del demandante a solicitar el reconocimiento del crédito proveniente de compras de gasoil realizadas a Compañía Petrolera Refinadora Comercializadora y Distribuidora del Plata S.A y a OIL Combustibles S.A., con relación a las ventas de ese combustible a JCR S.A. y a IECSA S.A., subcontratistas del JCR S.A. - IECSA S.A. UTE, quien fuera adjudicataria por licitación pública 340 -"Obras Viales de Nexo Internacional"- de la Entidad Binacional Yacyretá. Tampoco se ha cuestionado la aplicación a este caso de la exención relativa a



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

todo impuesto, tasa o contribución fiscal de cualquier naturaleza, que establece el art. 2° del Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero del Tratado de Yacyretá -ratificado mediante ley 20.646- (cfr. fs. 2 del escrito inicial y fs. 5 del recurso extraordinario).

Al contrario, el punto controvertido se circunscribe entonces a determinar si el accionante solicitó correctamente ante la AFIP el reconocimiento del crédito proveniente de las operaciones referidas en el párrafo anterior, en los términos de la RG 2477/84, o si debió, en su caso, haber solicitado el reintegro de los impuestos que le fueron oportunamente liquidados directamente a su proveedora, de conformidad con los arts. 12 y 13, de la RG 3044/11 (B.O. 4/03/2011).

Tal como surge del anexo I de la resolución 194/16, las solicitudes examinadas por el ente fiscal fueron presentadas por el accionante los días 17/04/2013, 30/10/2013, 7/08/2014, 11/05/2016 y 3/08/2016, esto es, cuando ya se encontraba vigente la RG 3044/11 (cfr. art. 22, RG 3044/11). Este aspecto, cabe señalar, no ha sido materia de cuestionamiento en esta instancia (cfr. fs. 2 y 13, de la contestación al recurso extraordinario).

-VII-

Sentado ello, cabe recordar que en el art. 1°, segundo párrafo, de la RG 2477/84 -cuya aplicación sostiene la actora, en concordancia con lo resuelto por el *a quo*- se establece que las solicitudes de compensación y/o reintegro que se interpongan

como consecuencia de las exenciones dispuestas en el art. 2° del Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero del Tratado de Yacyretá, deberán ajustarse a las disposiciones de esa norma reglamentaria.

En lo particular, el art. 4° de esa resolución prescribe la creación de un “...régimen especial de compensación de deudas fiscales y/o devolución, respecto del crédito proveniente de los Impuestos Internos y del Impuesto al Valor Agregado facturados a contratistas, subcontratistas y proveedores, en la etapa inmediata anterior a las ventas, locaciones o prestaciones de servicios que éstos efectúen con destino a las obras de la represa hidroeléctrica de Yacyretá. El crédito aludido anteriormente procederá en la medida que los Impuestos Internos y el Impuesto al Valor Agregado facturados incidan sobre las obras a cargo de la Entidad Binacional Yacyretá” (este subrayado y los siguientes, son propios).

Tal extremo fue reconocido, además, por la propia demandante, al señalar en su escrito inicial que “...la mentada Resolución General, todavía vigente, reglamenta uno de los procedimientos a través de los cuales el contribuyente puede obtener el recupero de los impuestos internos y del IVA tributado” (cfr. fs. 3, de la demanda agregada a fs. 2/9 de las actuaciones digitales).

Por otra parte, el art. 1°, de la RG 3044/11, establece que “Los sujetos pasivos del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural (1.1.), del Impuesto sobre el Gasoil (1.2.), y del Fondo Hídrico de Infraestructura (1.3.), cuando efectúen operaciones de transferencias de combustibles líquidos gravados que se encuentren exentas -total o parcialmente-,



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

respecto de alguno de dichos gravámenes o resulten susceptibles de serlo, así como en las transferencias de combustibles líquidos no gravados o gravados parcialmente con los tributos citados anteriormente, deberán observar las disposiciones de esta resolución general. Asimismo, las obligaciones que se establecen en la presente deben ser cumplidas -en su caso- por los distintos sujetos que intervengan en cualquier etapa de la cadena de comercialización de los combustibles líquidos a que se refiere el párrafo precedente, entre otros los importadores, exportadores, distribuidores, transportistas, almacenadores, prestadores de servicios de recuperación o reciclado y, de corresponder, 'adquirentes' -que no revistan el carácter de consumidores finales (vgr. Empresas usuarias de solventes en procesos químicos y/o petroquímicos, estaciones de servicio, etc.)".

El art. 2º, inc. j), de esa resolución, indica que las "transferencias de combustibles con el destino previsto por la Ley N° 20.646 y sus normas reglamentarias (...)" quedan alcanzadas por esa norma. En sentido análogo, las notas aclaratorias utilizadas por la AFIP para "facilitar la lectura e interpretación" de la norma precisan que tal precepto refiere a la "Transferencia efectuada al amparo del beneficio establecido por el Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero, ratificado por la Ley N° 20.646".

En el marco de este nuevo régimen, se establece que "los 'distribuidores' podrán solicitar a la empresa proveedora,

respecto de las operaciones efectuadas con los 'adquirentes' a que se refiere el inciso c) del Artículo 3º, cuando corresponda, el reintegro de los impuestos que les fueran liquidados oportunamente por aquélla" y, a continuación, precisa las formalidades de esa presentación (cfr. art. 12, de la RG 3044/11).

Llegado a este punto, estimo necesario recordar la inveterada doctrina que señala que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 324:291, 1740 y 3143; 328:1774, entre muchos otros).

En tal sentido, estimo que no puede pasar inadvertido que las normas transcriptas precedentemente regulan regímenes distintos, avocados cada uno de ellos -en cuanto aquí interesa- al reconocimiento de un crédito fundado en impuestos diferentes (impuestos internos y al valor agregado, por un lado, e impuestos a los combustibles líquidos y gas natural, al gasoil y al Fondo Hídrico de infraestructura, por el otro).

En tales condiciones, es claro para mí que una correcta interpretación de la normativa citada permite concluir que el régimen establecido por la RG 3044/11 es el que resulta de aplicación en este caso y que el *a quo*, para resolver como lo hizo, prescindió de la solución normativa prevista.

Máxime cuando, tal como fue referido anteriormente, el art. 2º, inc. j), de la RG 3044/11, establece expresamente que las "*transferencias de combustibles con el destino previsto por la Ley Nº 20.646 y sus normas reglamentarias (...)*" quedan alcanzadas por esa norma.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

-VIII-

Advierto que no obsta tal conclusión el hecho de que la demandada hubiera encausado y resuelto con anterioridad, en el marco del procedimiento establecido por la RG 2477/84, solicitudes análogas a las que fueran objeto de tratamiento por los actos administrativos examinados en el *sub lite*.

Así lo pienso pues nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes o reglamentos (Fallos: 310:1924; 325:11; 330:3565; 336:2307, entre otros) ni puede pretender *"vincular a la Administración cuando la conducta precedente no se ajusta a la ley imperativa aplicable al caso, ello pues la tutela de las expectativas generadas en los administrados no puede primar sobre el principio de legalidad a que se encuentra sometida la actividad del Estado"* (cfr. causa CSJ 304/1992 (24-P)/CS1 *in re "Punte, Roberto Antonio c/ Neuquén, Provincia del s/ cumplimiento de contrato"*, sentencia del 19 de mayo de 2010).

Al respecto, se ha señalado que si bien es cierto que una de las derivaciones del principio cardinal de buena fe es el derecho de todo ciudadano a la veracidad ajena y al comportamiento leal y coherente de los otros, sean éstos los particulares o el propio Estado (conf. Fallos: 312:1725), no lo es menos que debe aplicarse en el campo del derecho público con las necesarias adaptaciones, esto es, *"con las discriminaciones impuestas por la naturaleza de lo que constituye la sustancia de aquél"* (conf. Fallos: 190:142; 310:1578; 345:923).

Como desprendimiento de lo anterior, pienso que tampoco es posible invocar que las actuaciones realizadas en sede administrativa por el Fisco Nacional -mediante notas y requerimientos- hubieran consumado un derecho en favor de la accionante a tramitar las solicitudes en los términos de la RG 2477/84.

Ello es así, en mi parecer, debido a que las presentaciones fueron deducidas por la accionante durante la vigencia de la RG 3044/11, aspecto decisivo en el que esta causa difiere de la situación estudiada en Fallos: 345:876 y torna inaplicable la solución allí adoptada. Lo expuesto -como ya se señaló- puede constatarse en el anexo I de la resolución 194/16, aspecto que no ha sido materia de cuestionamiento en esta instancia (cfr. fs. 2 y 13, de la contestación al recurso extraordinario).

-IX-

Opino, por lo tanto, que corresponde hacer lugar al recurso extraordinario, dejar sin efecto la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios y devolver las actuaciones para que, por quien corresponda, se dicte una nueva conforme a lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, de abril de 2023.