



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 15 de Diciembre de 2022

Vistos los autos: "Vespasiani, Mario Oscar c/ AFIP s/ amparo ley 16.986".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos fundamentos corresponde remitir por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo allí dictaminado, se declara procedente el recurso extraordinario planteado, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda en los términos expuestos en el presente. Costas por su orden, en atención a la complejidad de la cuestión debatida (art. 68, segundo párrafo, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Recurso extraordinario interpuesto por la **Administración Federal de Ingresos Públicos**, representada por el **Dr. Lucas Alfredo Perroni**.

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal n° 1 de San Luis**.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

-I-

A fs. 298/302, la Cámara Federal de Mendoza (Sala B) confirmó la sentencia de primera instancia, que había hecho lugar al amparo presentado por el Sr. Mario Osvaldo Vespasiani y declarado la nulidad de la resolución (DT/VIME) 3/2010 de la Dirección General Impositiva - AFIP (en adelante, la "resolución 3/10"). Como consecuencia de ello y en lo que aquí interesa, el tribunal ratificó la reincorporación del contribuyente en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas", implementado por la resolución general (AFIP) 129/97 -sustituida por las del mismo orden 991/01y 1394/01- (en adelante, el "registro"), que había ordenado, a su turno, el Juzgado Federal de San Luis (ver sentencia de fs. 277/286).

Para así resolver, valoró que la resolución general (AFIP) 2300/07 (en adelante, la "RG 2300/07") preveía la posibilidad de suspender transitoriamente la inclusión del contribuyente en el aludido registro cuando se configuraban ciertas circunstancias, mas ello se traducía en un trato diferencial -menos conveniente- para el administrado e implicaba la privación momentánea de ciertos beneficios fiscales sin haber sido previamente oído.

Por su parte, juzgó que lo dispuesto en la resolución 3/10 constituía una sanción lisa y llana para el contribuyente y, por ello, previo a su imposición debió dársele al sujeto la

posibilidad de exponer las razones de sus pretensiones y defensas.

Justificó su tesitura en que el derecho a ser oído debía garantizarse antes de la emisión de actos que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos. Concluyó, entonces, que el acto aquí cuestionado era nulo por presentar un vicio en el procedimiento consistente en que se le había negado al administrado ejercer su defensa de modo previo a la sanción.

-II-

Contra esa decisión, el Fisco interpuso el recurso extraordinario de fs. 308/339, que fue concedido a fs. 351/352.

Cuestiona la sentencia apelada en cuanto allí se ordenó la reincorporación del accionante en el registro y, de tal manera, sostiene que se violó lo establecido en la ley 11.683, las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP, el art. 2° de la ley 16.986 y el régimen especial establecido en la RG 2300/07.

En resumidas cuentas, se queja de que en la sentencia apelada se declaró la nulidad de la resolución 3/10 y, como consecuencia de ello, el contribuyente pudo seguir gozando de beneficios fiscales que no le correspondían.

Explica que la Cámara consideró erróneamente que la suspensión del registro importó una sanción al contribuyente. Al respecto, sostiene que no se trata de un castigo sino del cumplimiento efectivo de una condición resolutoria -provisoria y preventiva- que luego es objeto de análisis por parte de la AFIP, a partir de la defensa que presente el contribuyente luego de su dictado. De tal manera, explica que el organismo



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

recaudador evalúa la continuidad del sujeto como acreedor de los beneficios tributarios establecidos en la RG 2300/07.

Puntualiza que mediante la RG 2300/07 se fijó un régimen de retenciones más favorable en el impuesto al valor agregado para quienes voluntariamente solicitaran su inclusión, siempre que cumplan una serie de requisitos y condiciones allí establecidos, con el fin de hacer más transparentes las operaciones de ventas de granos y asegurar su veracidad mediante mecanismos de control tendientes a evitar irregularidades en la comercialización de granos. Como contrapartida, señala que los contribuyentes que adhieren aceptaron ciertas condiciones, entre las que se prevé una serie de "*incorrectas conductas fiscales*", que operan como causales de suspensión y eventual posterior exclusión del régimen especial en caso de configurarse.

Vinculado con lo anterior, destaca que el régimen aquí debatido es voluntario y opcional, por lo que el contribuyente actor pudo realizar su actividad sujeto a las retenciones generales aplicables a cualquier contribuyente sin necesidad de incorporarse al régimen.

En el presente caso, relata que la AFIP verificó y fiscalizó al contribuyente Mario Oscar Vespasiani para evaluar el cumplimiento de lo dispuesto en la RG 2300/07. En ese contexto, el Fisco efectuó ciertos requerimientos que fueron cumplidos en tiempo y forma por el actor, quien aportó documentación vinculada a la producción y comercialización de granos de la campaña 2008/2009. Luego, el 10 de marzo de 2010,

la AFIP elaboró un informe final en el que dio cuenta de los resultados de la verificación y se consignaron ciertas inconsistencias que fueron calificadas como incorrectas conductas fiscales (conf. anexo VI, puntos 3, 4, 5, y 7 de la RG 2300/2007).

Explica que, a partir de lo anterior y previo dictamen jurídico, el Fisco dictó la resolución 3/10, por la que se suspendió transitoria y preventivamente al contribuyente del registro, de conformidad con lo ordenado en el art. 40 de la RG 2300/07. En ese mismo acto, se le otorgó al administrado un plazo de 10 días para que ejerza su defensa contra lo allí dispuesto.

Reseña que, disconforme con esa decisión, el actor efectuó su descargo pero, sin esperar el plazo legal para su resolución en la sede administrativa, de forma prematura -e ilegítimamente- interpuso la presente acción y obtuvo una medida cautelar favorable a sus planteos. Al obtener la precautoria solicitada, denuncia, el contribuyente logró usufructuar beneficios fiscales que no le correspondían.

En tales condiciones, concluye que no se puede cuestionar el accionar del Fisco en cuanto dispuso la suspensión transitoria del contribuyente en el registro a partir de la verificación de incorrectas conductas fiscales, toda vez que ese proceder tiene por finalidad, una vez ejercida la defensa por parte del administrado, evaluar su continuidad como beneficiario en el régimen especial.

Por último, señala que la sentencia es arbitraria a raíz de que lo allí decidido se aparta de la norma positiva que rige el caso (RG 2300/07), sin que el contribuyente haya



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

alegado, ni mucho menos demostrado, su imposibilidad de seguir operando conforme a las pautas del régimen general de retención.

-III-

A mi modo de ver, el recurso extraordinario es formalmente admisible, toda vez que se ha puesto en tela de juicio el alcance e interpretación de normas federales (leyes 11.683 y 19.549; RG 2300/07 y sus modificatorias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente sustenta en ellas (art. 14, inc. 3, ley 48).

En otro sentido, habida cuenta de que los argumentos que sustentan la tacha de arbitrariedad están inescindiblemente unidos a la interpretación de dichas normas federales, pienso que corresponde que sean tratados en forma conjunta (Fallos: 327:3560; 328:1893 y 329:1440).

Por último, considero pertinente recordar que, al encontrarse en discusión el alcance que cabe asignar a normas de derecho federal, la Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos de las partes o de la Cámara, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (Fallos: 311:2553; 314:529; 316:27; 321:861, entre muchos otros).

-IV-

Es reiterada doctrina de V.E. que sus sentencias deben ajustarse a las circunstancias existentes al momento de ser dictadas, aunque sean sobrevivientes a la interposición del recurso extraordinario (Fallos: 310:819; 324:3948; 325:2275, entre muchos otros).

Desde esta perspectiva, advierto que la RG 2300/07, en cuyo régimen pretendía permanecer la actora mediante el presente amparo, fue derogada por el art. 84, inc. a), de su similar 4310/18 (texto según RG 4324/18). Sin embargo, el Tribunal ha admitido la virtualidad de dictar pronunciamiento aun frente al cambio de marco fáctico o jurídico, siempre que subsista el interés de las partes por los efectos jurídicos producidos durante el lapso anterior a esa variación (Fallos: 325:3243; 326:1138).

Pienso que ello es lo que acontece en esta causa, ya que el actor obtuvo una medida cautelar que le permitió seguir operando en el régimen de la RG 2300/07 (cfr. fs. 204/205) y, por ende, mantiene virtualidad la decisión que declare, de modo definitivo, si los derechos invocados por el amparista han sido arbitraria e ilegítimamente vulnerados por la demandada, tal como lo sostiene la Cámara en el pronunciamiento recurrido por la vía extraordinaria, puesto que la accionante obtuvo una tutela judicial que produjo efectos jurídicos y patrimoniales en el ámbito de dicha controversia (Fallos: 331:1765).

-V-

Sentado ello, aprecio que en el presente caso se encuentra fuera de discusión que:



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

- a) el contribuyente estaba incluido en el registro en su carácter de productor;
- b) la resolución 3/10, del 6 de mayo de 2010, ordenó la suspensión del contribuyente en ese registro y le otorgó un plazo de 10 días hábiles para que subsane las inconsistencias observadas por el Fisco bajo apercibimiento de ser excluido del régimen (arts. 1° y 2° de la resolución 3/10);
- c) al dar los motivos para dicha suspensión, la AFIP invocó lo establecido en el art. 40, inc. b), de la RG 2300/07, que remite al anexo VI, apartados B y C, de ese reglamento. En este punto, la AFIP encontró configuradas las inconductas fiscales tipificadas en los puntos 3° (*cuando la realidad económica indique que la actividad efectivamente desarrollada no se corresponde con el comercio de granos*), 4° (*omisión total de efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias*), 5° (*omisión parcial de efectuar retenciones o percepciones correspondiente a los regímenes del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias y/o todo otro acto que importe el incumplimiento de las restantes obligaciones emergentes de los regímenes de retención e información, no comprendido en el inciso 6 del presente apartado*) y 7° (*omisión de ingreso de retenciones practicadas y/o compensación improcedente de retenciones*), del mencionado Anexo VI, apartado B (conf. art. 1° de la resolución 3/10).

Planteada la controversia en estos términos, el punto a dilucidar consiste en definir si la suspensión ordenada por la AFIP puede ser calificada como una sanción que se aplica al contribuyente y, por lo tanto, si previo a su imposición debió garantizarse su derecho de defensa; o si, tal como sostiene el Fisco, ella sólo constituye una medida temporaria tendiente a discernir si corresponde la exclusión del responsable del régimen especial al que adhirió.

-VI-

El título II de la RG 2300/07, que regulaba el "Registro fiscal de operadores en la compraventa de granos y legumbres secas", preveía dos apartados claramente diferenciados: el apartado J, que estipulaba las causales de "suspensión" (arts. 40 a 45), y apartado L, que fijaba las causales de "exclusión" (arts. 47 a 52).

En su art. 40 se establecía: "*Este Organismo podrá disponer la **suspensión transitoria** del responsable incluido en el 'Registro' -excepto corredores- cuando se verifique: a) *Alguna de las situaciones previstas en el Anexo VI, Apartado A. **b) Cualquiera de las situaciones previstas en el Anexo VI, Apartados B o C...***" (destacado agregado por tratarse de la causa invocada por la AFIP en el presente caso, ver acápite -V- iii) de este dictamen).*

En aquellos casos de suspensión transitoria de un sujeto incluido en el "Registro", el art. 41 establecía que: "*implicará el archivo de los trámites interpuestos respecto de éste y determinará la aplicación, **durante la vigencia de la***



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

suspensión, de las alícuotas de retención que a continuación se indican:

a) DIEZ CON CINCUENTA CENTESIMOS POR CIENTO (10,50%): en las operaciones de venta de los productos indicados en el inciso a) del Artículo 1°.

b) VEINTIUNO POR CIENTO (21%): en las operaciones de venta del producto aludido en el inciso b) del Artículo 1°.
(destacado agregado).

Seguidamente y en lo que aquí interesa, el art. 44 disponía que: "la suspensión del responsable comprendido en alguna de las causales aludidas en el Artículo 40, inciso b), **se extenderá** desde el segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, al de la publicación en el Boletín Oficial de los datos del responsable suspendido y **hasta tanto tenga efecto la resolución de exclusión del 'Registro'** conforme las previsiones del Artículo 50. **De corresponder el levantamiento de la suspensión** con permanencia del responsable en el 'Registro', **este organismo procederá a su publicación** en la página web institucional...Asimismo, **el responsable tendrá derecho:**

a) Al reintegro sistemático de acuerdo con los porcentajes que prevé el art. 53, de tratarse de un productor o acopiador que vende productos de propia producción; o

b) Al reintegro parcial previsto en el art. 63, de tratarse de un sujeto comprendido en el art. 2, inc. c)"
(destacado agregado).

A su turno, el art. 47 reglaba los casos de "exclusión" del registro. Entre ellos, su inc. b) se refería a los "responsables cuya inclusión en el 'Registro' hubiera sido transitoriamente suspendida por aplicación de las previsiones del Artículo 40, inciso b). En tal caso la exclusión se efectuará mediante acto administrativo fundado".

Con similar criterio, el art. 49 requería una resolución administrativa de exclusión para los casos como el presente, comprendidos en el art. 47, inc. b), de la RG. Finalmente, el art. 52 establecía la posibilidad de recurrir las medidas de "exclusión" del registro resueltas por la AFIP mediante el recurso previsto en el art. 74 del decreto 1397/79.

Sobre la base de las normas reseñadas, forzoso es concluir que la AFIP invocó una causa reglamentariamente prevista para disponer la "suspensión transitoria" (art. 40 y sgtes. de la RG 2300/07), con el objeto de privar momentáneamente al contribuyente de ciertos beneficios tributarios establecidos en el citado reglamento, una vez ejercidas sus facultades de verificación y fiscalización (cfr. art. 35 de la ley 11.683). El empleo de dicho remedio temporal se encontraba estipulado entre dos momentos claramente delimitados en la RG 2300/07, a saber: la "verificación de la inconducta fiscal" (conf. art. 40, inc. b, RG 2300/07, que remite al anexo VI - "Incorrecta conducta fiscal", aps. B y C) y el dictado de la "exclusión del responsable del Registro mediante acto administrativo fundado" (conf. art. 47, inc. b., de la RG 2300/07).

En este punto, no puede pasar desapercibido que: i) la suspensión perdía virtualidad a partir de que operaba la



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

exclusión (art. 44, 1 párr.); ii) por el contrario, en el caso de que correspondiera el levantamiento de la suspensión, el contribuyente tenía derecho al reintegro de las sumas que le hubiesen sido retenidas en exceso por la privación de los beneficios del régimen (art. 44, 3° párr.).

En tales condiciones, entiendo que la suspensión no debe confundirse con la imposición de una sanción administrativa -disciplinaria o represiva- en virtud de que esta última tiene por finalidad, como reiteradamente lo ha dicho esa Corte, restaurar el orden jurídico infringido, para cuyo cometido resulta necesario herir al infractor en su patrimonio (arg. de Fallos: 326:2770; 329:500 y más recientemente en CNT 060309/2012/CS001, "Nueva Chevallier S.A. c/ Ministerio de Trabajo s/ queja expte. administrativa", fallo del 11 de agosto de 2015).

De acuerdo con las normas reseñadas, es claro para mí que la suspensión transitoria establecida en la RG 2300/07 no perseguía tal objetivo sino que se limitaba, cautelarmente, a impedir el goce de los beneficios fiscales previstos en el régimen hasta tanto se aclarase la situación del contribuyente frente al Fisco. Tal decisión, temporaria y provisional, no se adoptaba con la finalidad de herir de manera definitiva al presunto infractor en su patrimonio sino de proteger el erario público hasta que concluyeran las tareas de fiscalización que el ente recaudador se encontraba obligado a realizar.

Cabe tener presente, en este punto, que la constitucionalidad de una reglamentación como la aquí examinada está condicionada, por una parte, a la circunstancia de que los derechos afectados sean respetados en su sustancia y, por la otra, a la adecuación de las restricciones a las necesidades y fines públicos que las justifican, de manera que no aparezcan infundadas o arbitrarias, sino razonables, es decir, proporcionadas a las circunstancias que las originan y a los fines que se procuran alcanzar con ellas (Fallos: 247:121).

En tales condiciones, no encuentro configurada la lesión constitucional que la sentencia recurrida endilga a la reglamentación atacada, pues la suspensión transitoria establecida por esta última luce, en mi parecer, apta para servir, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue, esto es, asegurar el correcto desempeño de las facultades de verificación y fiscalización que le corresponden a la AFIP.

En esta línea, ha de recordarse que no corresponde juzgar el acierto o conveniencia del medio arbitrado por el legislador en el ámbito propio de sus atribuciones para alcanzar el fin propuesto (Fallos: 240:223; 247:121; 250:410; 251:21; 253:352; 257:127), pues el control de constitucionalidad que incumbe a los jueces excluye tal examen. Ello es así en tanto no se ha demostrado -como queda dicho- que la reglamentación adolezca de una iniquidad manifiesta (Fallos: 300:642) ni instaure penas desmedidas, crueles o desusadas (Fallos: 312:826).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

-VII-

Sin perjuicio de lo anterior, no se me escapa que la resolución 3/10 le otorgó al contribuyente, al momento de dictar la suspensión transitoria, un plazo de diez (10) días hábiles a los fines de que subsane las inconsistencias observadas, bajo apercibimiento de ser excluido del régimen.

Si bien la suspensión transitoria prevista en el art. 40, inc. b), de la RG 2300/07 no prevé un plazo a esos efectos, ello no obsta a la conducta adoptada aquí por la Administración, la que encuentra suficiente fundamento normativo en lo previsto en la ley 19.549 (arts. 1º, inc. e, puntos 2º y 4º), disposiciones que resultan aplicables en virtud de lo establecido en el art. 116 de la ley 11.683, sin que su empleo en esta causa posea entidad para torcer la solución que propicio.

-VIII-

Por lo antes expuesto, entiendo que corresponde revocar la sentencia apelada en cuanto ha sido objeto de recurso extraordinario.

Buenos Aires, de octubre de 2020.