

Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación

Fecha: 31/07/2012

Partes: Cargill SACI c. Estado Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva - resolución 13/06 (DYR1) y 44/07 (CGCN) s/Dirección General Impositiva

Hechos

Tras haber obtenido el reintegro del IVA vinculado con operaciones de exportación, la cerealera beneficiaria presentó declaraciones juradas rectificativas. La AFIP entendió que había existido perjuicio fiscal y procedió a liquidar intereses cuyo importe ordenó detraer de las solicitudes de la actora que resulten procedentes. Interpuesta demanda con el objeto de que se dejen sin efecto las resoluciones por las que el organismo fiscal ordenó la detracción, esta fue rechazada, tanto en primera instancia como en la Alzada. La actora interpuso recurso ordinario de apelación, que al ser denegado, dio origen a la queja. La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la decisión.

Sumarios

1 - El rechazo de la acción tendiente a la nulidad de las resoluciones de AFIP por las cuales se ordenó que el importe correspondiente a los intereses devengados a raíz de las declaraciones juradas rectificativas presentadas, sea detraído de las solicitudes de reintegro del IVA vinculadas a operaciones de importación, debe ser confirmada, pues, se evidencia que la actora dispuso con anterioridad de un reintegro anticipado sin haber acreditado en su momento el título que lo justificaba.

2 - En ausencia de la factura correspondiente, la solicitud de reintegro de IVA vinculado a operaciones de exportación —art. 43 de la Ley del tributo— carece del respaldo documental que la haga viable, en tanto la vinculación entre el impuesto y la operación referida constituye un recaudo básico para su procedencia.

3 - El impuesto al valor agregado que se reintegra mediante cualesquiera de los mecanismos previstos en el art. 43 de la Ley del gravamen, es el contenido en las facturas por la adquisición de bienes o servicios vinculados con operaciones de exportación y, a esos fines, el solicitante del reintegro debe acreditar la vinculación material y temporal entre el impuesto facturado y la operación de exportación mediante la presentación, entre otros elementos, de la factura original en cuyo cuerpo debe constar el monto del crédito consignado en la solicitud correspondiente.

Buenos Aires, julio 31 de 2012

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Cargill SACI c/ Estado Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva - resolución 13/06 (DYR1) y 44/07 (CGCN) s/ Dirección General Impositiva", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo (fs. 257/258 vta.), al confirmar la sentencia de la anterior instancia, rechazó la demanda promovida por Cargill S.A. —con sus respectivas ampliaciones— contra el Estado Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos) con el objeto de que se dejen sin efecto las resoluciones por las que el organismo recaudador ordenó detraer de las solicitudes de devolución de IVA vinculado a exportaciones que formule la empresa actora y que resulten procedentes, la suma de \$ 13.009.792,59, y la intimó a abonar intereses (confr. resolución 13/06, reintegro 324/2006 y resoluciones 90/2007, 10/2007 y 171/2007, obrantes a f s. 50/51 y 43/48 del anexo III de los antecedentes administrativos y a f s. 112 y 102/109 del expediente principal, respectivamente).

2°) Que para decidir en el sentido indicado, el a quo sostuvo que a los fines del reintegro del impuesto al valor agregado para exportadores "...es fundamental la vinculación entre los comprobantes generadores de crédito fiscal y la exportación a la cual se le atribuye por ser el fundamento del artículo 43 de la ley del Impuesto al Valor Agregado". En esa inteligencia, afirmó que "si los comprobantes son eliminados y modificados se verifica el supuesto establecido en el artículo 13 de la [resolución general n° 1351/2002] que establece [que]: '[d]e efectuarse una declaración jurada rectificativa, el nuevo soporte magnético que deba ser entregado abarcará todos los conceptos incluidos en la presentación originaria, considerándose sustitutiva de la primera'", debiendo computarse, en ese caso, "a todo efecto, la fecha correspondiente a la presentación rectificativa". En virtud de tales fundamentos concluyó que "no resulta admisible la modificación de los comprobantes unos por otros, como tampoco la eliminación de otros y no atribuidos a ninguna exportación" {fs. 258}. Finalmente señaló que "era tarea de la empresa actora demostrar el error o desacierto cometido por parte del organismo recaudador, mediante los medios de prueba previstos a tal fin, a efectos de sustentar sus dichos a lo largo de todas las presentaciones realizadas en esta causa" y que, sin embargo, el juicio fue declarado de puro derecho a pedido de la accionante. Ello, "unido al hecho de que las declaraciones juradas rectificativas han sido presentadas sobre 26 períodos fiscales, determina una presunción a favor de lo sostenido por la demandada que no ha podido ser desvirtuada por parte de quien poseía la carga procesal de probar la inexistencia de perjuicio fiscal" (fs. 258 -4° párrafo-).

3°) Que contra tal sentencia, la actora interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 261) que, al ser denegado por la cámara (fs. 263), dio motivo a la presentación de la queja que fue admitida por esta Corte a fs. 482/482 vta. Al pronunciarse en tal oportunidad, el Tribunal, tras declarar que el citado recurso había sido mal denegado por el a quo, dispuso que se pusieran los autos en Secretaría a los efectos del art. 280, párrafos segundo y tercero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. El memorial de agravios obra a fs. 496/512 y su contestación por la AFIP-DGI a fs. 515/524.

4°) Que según resulta de las presentes actuaciones, tras haber obtenido el reintegro del IVA vinculado con operaciones de exportación por un importe total de \$ 45.400.369,73 correspondientes a los períodos fiscales noviembre de 2002 a agosto de 2004 y noviembre de 2004 a febrero de 2005, Cargill presentó declaraciones juradas rectificativas sobre veintiséis de esos períodos fiscales, en razón de haber incluido facturas que no correspondían a los conceptos originalmente declarados o bien por haber omitido acompañar en su momento las que resultaban pertinentes. La AFIP entendió que había existido perjuicio fiscal debido a que el contribuyente efectuó compensaciones, obtuvo acreditaciones y cobros sobre la base de comprobantes que no correspondían a la solicitud originalmente efectuada y

que resultaron eliminados con posterioridad a la autorización del reintegro, motivo por el cual el organismo recaudador procedió a liquidar los intereses cuyo importe ordenó detraer de las solicitudes de la actora que resulten procedentes, según lo señalado en el considerando 1° de la presente (conf. considerandos III y IV, fs. 257 vta.).

5°) Que, en lo que aquí interesa, el art. 43 de la ley del impuesto al valor agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, dispone que el concepto a reintegrar bajo cualesquiera de los mecanismos allí previstos —compensación, acreditación, devolución o transferencia— es el impuesto que les hubiera sido facturado a los exportadores "por [la adquisición de] bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas", aclarando expresamente que su reintegro procederá "en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable" (1° y 2° párrafos) .

La norma incorporada a continuación del citado art. 43 dispone que "los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia" correspondientes "con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos"; y especifica que a tal efecto deberán acompañar, junto con la respectiva solicitud, un "dictamen de contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación" (1° y 2° párrafos).

Entre los requisitos formales establecidos por la resolución general AFIP 1351/2002 se prevé la presentación de "un soporte magnético..., acompañado por el formulario de declaración jurada N° 404, por duplicado" que deberá reflejar en forma individual "el importe del impuesto que resulte de la factura o documento equivalente y de las notas de débito y de crédito referentes al mismo concepto" (conf. art. 10, inc. a y Anexo III, pto. c, inc. a).

El art. 13 del citado reglamento prevé el supuesto de presentación de declaración jurada rectificativa —disponiendo que deberá ser efectuada en un nuevo soporte magnético comprensivo de "todos los conceptos incluidos en la presentación originaria"— y establece que tales declaraciones deben considerarse sustitutivas de la primera. Asimismo, en lo que tiene relevancia para el caso, prescribe que cuando se verifique tal situación "se considerará, a todo efecto, la fecha correspondiente a la presentación rectificativa".

6°) Que de la reseña normativa que antecede surge que el impuesto que se reintegra es el contenido en las facturas por la adquisición de bienes o servicios vinculados con operaciones de exportación y que el solicitante del reintegro debe acreditar la vinculación material y temporal entre el impuesto facturado y la operación de exportación mediante la presentación, entre otros elementos, de la factura original en cuyo cuerpo debe constar el monto del crédito consignado en la solicitud correspondiente (resol, cit., art. 9° y anexo III, pto. d, incs. a y b) .

7°) Que de ello se extrae, como primera conclusión, que en ausencia de la factura correspondiente, la solicitud carece del respaldo documental que la haga viable. Al respecto, resulta inobjetable lo aseverado por la AFIP en cuanto a que "el régimen de reintegro de IVA vinculado a exportaciones, se basa en la existencia de documentación respaldatoria de las operaciones oportunamente declarada por la exportadora" (confr. fs. 106) , y tal criterio ha sido compartido tanto por la jueza de primera instancia (fs. 209/211 vta.) como por el tribunal de alzada (confr., en especial, fs. 258).

8°) Que desde tal perspectiva, según se señala en la sentencia apelada, y no ha sido desvirtuado por la recurrente, Cargill acreditó la vinculación entre el impuesto reintegrado por el organismo recaudador y las operaciones de exportación involucradas en los veintiséis períodos fiscales examinados, al presentar las declaraciones juradas rectificativas respectivas, lo que ocurrió "con varios años de diferencia [respecto de la presentación de] las declaraciones juradas originales" (fs. 257 vta.).

9°) Que toda vez que la vinculación entre el tributo y las operaciones de exportación constituye un recaudo básico para la procedencia del reintegro, que surge claramente del propio texto legal (art. 43 de la ley del IVA), resulta inaceptable la posición sostenida por la recurrente en cuanto pretende haber tenido derecho a disponer del reintegro desde una fecha —la de presentación de las solicitudes originarias— en la que no se encontraba acreditada la referida vinculación entre el impuesto facturado y la operación de exportación.

10) Que la conclusión precedentemente enunciada sella la suerte adversa de la accionante. En concordancia con ello cabe destacar que el art. 13 de la resolución general 1351/2002 —al que se hizo referencia al exponer el cuadro normativo— da sustento a una solución acorde con la que resulta del texto legal, en tanto, en su segundo párrafo prescribe que deberá considerarse "a todo efecto", la fecha correspondiente a la presentación rectificativa. Con tal comprensión, cabe concluir que la nota externa AFIP 2/2003 —invocada por la actora— en cuanto al referirse al citado art. 13 expresa que deberá tomarse la fecha de la presentación originaria para los conceptos que no hayan sido modificados en la declaración jurada rectificativa de no haber emitido el organismo recaudador la comunicación prevista en el art. 18, debe entenderse circunscripta a los casos en que los conceptos comprendidos en la solicitud hayan sido debidamente acreditados al tiempo de su presentación, situación que, como se vio, no es la que se presenta en estos autos. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que las normas reglamentarias deben ser interpretadas conforme a los alcances de la ley reglamentada (Fallos: 315:257), a la que debe otorgarse preeminencia para respetar lo establecido por el art. 31 de la Constitución Nacional, en cuanto establece el orden jerárquico de las distintas disposiciones del ordenamiento jurídico.

11) Que, por último, resultan inatendibles los agravios relativos a la "identidad sustancial [existente entre] los importes originalmente solicitados y los finalmente reemplazados" (fs. 507 vta./508, pto. 4.5), y los atinentes al "predominio exagerado de las formalidades" que —según el apelante— implicaría admitir el criterio del organismo recaudador, y que daría lugar a la aplicación de una sanción "desproporcionada" contraria al derecho constitucional de propiedad de Cargill (fs. 510 vta./511 vta., pto. 4.7). En efecto, ello es así pues con la presentación de las declaraciones juradas rectificativas quedó en evidencia que la actora había dispuesto con anterioridad de, un reintegro anticipado sin haber acreditado entonces el título que lo justificaba.

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Con costas, Notifíquese y devuélvase. — Ricardo Luis Lorenzetti. — Juan Carlos Maqueda. — Elena I. Highton de Nolasco. — Carlos S. Fayt. — E. Raúl Zaffaroni