

Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP - DGI) s/ Ordinario

B. 841, L. XLVI

Procuración General de la Nación

4/5/2011

Derecho Constitucional. Poderes Constituidos. Poder Legislativo. Congreso. Atribuciones. Económicas y Financieras. Aduana.

Régimen de devolución de IVA por exportación. Restitución correspondiente a operaciones vinculadas con productos exportados y realizadas por la actora con sus proveedores. Improcedencia condicionamiento del derecho al reintegro al hecho del efectivo ingreso del gravamen a las arcas fiscales por parte de los proveedores. Inexistencia de norma que subordine la devolución al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los terceros con los que se opera. Fisco: deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes.

La actora ha abonado el gravamen correspondiente a sus adquisiciones, pagándolo junto con el precio, en la forma en que la propia ley del impuesto lo ha dispuesto -vale decir al proveedor- (arg. arts. 10, 11, 12 y cc. de la ley del IVA), lo que le genera el derecho a tomar tal suma de dinero como "crédito fiscal", atado a las vicisitudes de la operatoria comercial que le sea propia pero que, en principio y en la mayoría de los casos, le permitirá sustraer esa suma ya pagada de su correspondiente "débito fiscal", originado éste con la venta de sus productos o la prestación de sus servicios a terceros.

Ello no quita que, en ciertos otros casos, como ocurre en el supuesto del sub lite, pueda surgir el derecho al reintegro de ese "crédito fiscal" abonado con el precio de sus insumos, al haber exportado las mercaderías con ellos fabricadas (arg. arts. 8, inc. d, 43 y cc., ley del IVA).

Nada encuentro en la ley del IVA -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la

restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes.

No existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó.

Pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, sin ley que así lo autorice. En efecto, no puede haber duda en cuanto a que el Fisco, al haber constatado tanto la falta de presentación de las declaraciones juradas como el pago del tributo por parte de alguno de los proveedores de la actora -con independencia de lo que aquí se debatió con respecto al derecho al reintegro de la accionante- debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento -en particular, las de los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal-, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquéllos, y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (arts. 99, inc. 10, y 100, inc. 7°) sin que pueda admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación al principio de reserva de ley en materia tributaria.

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

- I -

Bildown S.A. inició esta causa contra la Administración Federal de Ingresos Públicos, a fin de que se declarase la nulidad de las resoluciones (DIR RPAR) 4/03, 5/03, 6/03, 7/03, 9/03 y 10/03, dictadas por el jefe a cargo de la Dirección Regional Paraná de la DGI-AFIP, todas del 28 de febrero de 2003, en cuanto habían rechazado sendos pedidos de reintegro del IVA correspondientes a adquisiciones suyas vinculadas con productos que finalmente exportó, por los períodos fiscales 7 a 10/99, 12/99 y 1/00, de acuerdo con lo prescrito por el art. 43 de la ley 23.349.

La jueza federal de Concepción del Uruguay, a fs. 204/210, rechazó íntegramente la demanda.

Tras desestimar un planteamiento de nulidad fundado en el vencimiento del plazo del art. 28 de la RG 616/99 (AFIP), puntualizó que las impugnaciones del ente fiscal se sustentaron en el cuestionamiento de las operaciones realizadas con seis proveedores, bien porque las facturas emitidas por éstos carecían de ciertos requisitos reglamentarios, o bien porque de ellas no surgía que se hubiese perfeccionado el hecho imponible del gravamen pues ellos no habían presentado sus declaraciones juradas o no habían contestado los requerimientos del Fisco tendientes a dilucidar aspectos de la operatoria bajo estudio.

Indicó que la normativa fiscal condiciona el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés para el comprador, locatario o prestatario a la validez de los comprobantes respectivos, los que han de cumplir con los requisitos reglamentariamente fijados (arts. 34 y cc. de la ley 11.683, t.o. en 1998; arts. 41 y cc. de la RG 100 -AFIP-), aunque deja abierta la posibilidad para que los responsables acrediten la veracidad de las operaciones a fin de proceder a la aplicación de dichos conceptos preventivamente invalidados.

Por último, consideró que tanto la prueba documental como la pericial contable realizada dejaban en claro el incumplimiento de los recaudos formales en la facturación, sin que la actora hubiese logrado revertir la situación y acreditar con certeza la autenticidad de sus transacciones con los proveedores observados.

- II -

A fs. 235/239 vta., la Cámara Federal de Paraná revocó lo decidido en la instancia anterior y, en atención al desistimiento parcial formulado por la actora en su expresión de agravios, hizo lugar parcialmente a la demanda, ordenando en consecuencia el reintegro del IVA correspondiente.

Consideró, en síntesis, que si bien resulta atendible que la AFIP requiera el cumplimiento de ciertos recaudos formales a fin de tener por acreditada la situación fiscal de cada responsable, la sola conducta omisiva de los proveedores, en cuanto a la irregularidad de su facturación o en cuanto al incumplimiento de sus propias obligaciones sustantivas no es determinante para la procedencia del reintegro solicitado, toda vez que, de la prueba rendida en autos, a su juicio, se desprende la autenticidad de las compras efectuadas.

Señaló que del informe pericial contable de fs. 111/143 -que no fue impugnado por las partes- se aprecia con detalle el circuito comercial de la actora en cuanto a la compra de sus insumos (frutas) para la elaboración del producto exportado (jugos). En efecto, allí consta, de manera pormenorizada, el circuito físico de la mercadería (camiones que la transportaban, su conductor, tipo y cantidad de fruta, proveedor correspondiente, remito y factura, etc.), como también el económico correspondiente a los abonos efectuados por la actora (órdenes de pago, emisión y entrega de cheques, débitos en cuenta bancaria, etc.).

Por ello, afirmó que existían elementos suficientes para tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica, a los efectos del cumplimiento de lo preceptuado en el art. 41, último párrafo, de la RG 100.

- III -

A fs. 244/268 luce el recurso extraordinario interpuesto por la demandada.

Sostiene que la sentencia de la cámara ha incurrido en graves omisiones y desaciertos en la apreciación de las constancias de autos, a resultas de lo cual se ha tenido por constatada la existencia de las operaciones cuestionadas, circunstancias que la descalifican como pronunciamiento válido. A su juicio, además, hay gravedad institucional puesto que está involucrada la renta pública.

Indica que el régimen de devolución de IVA por exportaciones reviste carácter excepcional, y que tiene por miras el fomento del comercio exterior. En tal orden de ideas, sostiene que para que se genere el derecho a obtener el reintegro para el exportador, éste debe

Procuración General de la Nación

haber adquirido bienes o servicios a sujetos que revistan como responsables inscriptos en el IVA y, además, el débito fiscal generado por tales operaciones ha de haber sido ingresado al Fisco por los proveedores.

Recalca que al no haberse aquí acreditado que los proveedores cuestionados hubieran declarado y pagado su débito fiscal por IVA, la actora carece del derecho pretendido, puesto que no puede devolverse un tributo que no ha sido ingresado a las arcas públicas.

- IV -

De acuerdo con el auto de fs. 280/281 vta., la Cámara concedió el recurso extraordinario sólo en lo que respecta a la inteligencia de normas federales, puesto que lo rechazó en lo concerniente tanto a la existencia de un supuesto de arbitrariedad como a la gravedad institucional denunciada.

Al no haberse interpuesto queja alguna a su respecto, considero que esa Corte carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en la arbitrariedad endilgada a la sentencia, toda vez que la apelación extraordinaria fue expresamente denegada por el tribunal recurrido en este aspecto (Fallos: 313:1319; 317:1342; 318:141; 319:1057; 321:1997; 322:1231, entre otros).

- V -

Según observo, ha quedado fuera de debate en esta instancia la existencia y materialidad de las operaciones realizadas que vincularon a Bildown S.A. con sus proveedores, las que fueron objeto de cuestionamiento por el ente fiscal, dado que la sentencia apelada las tuvo por debidamente acreditadas con el respaldo de la prueba producida -la cual, cabe recordar, no fue objeto de cuestionamiento por parte del Fisco-.

Entiendo que tal extremo comprende tanto la entrega de productos por parte de los proveedores, como el respectivo pago del precio más el IVA correspondiente por el lado de la actora, aspectos que, como quedó indicado en el acápite anterior, resultan irrevisables ahora.

Por ende, corresponde estudiar únicamente el agravio del Fisco fincado en la inteligencia de las normas federales involucradas (art. 43 y cc. de la ley del IVA, art. 34 de la ley de procedimiento fiscal y demás normas reglamentarias). Su queja radica, en síntesis, en

que tales normas condicionan el derecho al reintegro del IVA por exportación al hecho del efectivo ingreso del gravamen a las arcas fiscales por parte de los proveedores.

Adelanto mi opinión en cuanto a que la tesis fiscal resulta equivocada y debe ser enfáticamente rechazada, tal como seguidamente lo fundamentaré.

- VI -

Queda en claro aquí que la actora ha abonado el gravamen correspondiente a sus adquisiciones, pagándolo junto con el precio, en la forma en que la propia ley del impuesto lo ha dispuesto -vale decir al proveedor- (arg. arts. 10, 11, 12 y cc. de la ley del IVA), lo que le genera el derecho a tomar tal suma de dinero como "crédito fiscal", atado a las vicisitudes de la operatoria comercial que le sea propia (arg. Fallos: 308:673, considerandos 7º y 8º) pero que, en principio y en la mayoría de los casos, le permitirá sustraer esa suma ya pagada de su correspondiente "débito fiscal", originado éste con la venta de sus productos o la prestación de sus servicios a terceros.

Ello no quita que, en ciertos otros casos, como ocurre en el supuesto del *sub lite*, pueda surgir el derecho al reintegro de ese "crédito fiscal" abonado con el precio de sus insumos, al haber exportado las mercaderías con ellos fabricadas (arg. arts. 8, inc. d, 43 y cc., ley del IVA).

Sentado ello, nada encuentro en la ley del IVA -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes.

En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó.

Por otro lado, tengo para mí que pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice.



Procuración General de la Nación

En efecto, no puede haber duda en cuanto a que el Fisco, al haber constatado tanto la falta de presentación de las declaraciones juradas como el pago del tributo por parte de alguno de los proveedores de la actora -con independencia de lo que aquí se debatió con respecto al derecho al reintegro de la accionante- debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento -en particular, las de los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal-, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquéllos, y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (arts. 99, inc. 10, y 100, inc. 7°) sin que pueda admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación al principio de reserva de ley en materia tributaria (Fallos: 312:912; 318:1154; 319:3400; 321:366; 326:3168, entre muchos otros).

- VII -

Por lo expuesto, considero que debe declararse formalmente admisible el recurso extraordinario y confirmar la sentencia apelada, de acuerdo con lo aquí indicado.

Buenos Aires, 4 de mayo de 2011

ES COPIA LAURA M. MONTI


ADRIANA V. MARCHISIO
Prosecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación
22/02/11