

Exportaciones Credito Fiscal

JURISPRUDENCIA

Exportaciones. Crédito fiscal

Se hace lugar a la demanda

interpuesta contra la Administración Federal de Ingresos Públicos con el objeto de obtener la declaración de nulidad de la resolución en la cual se negó el reintegro del impuesto al valor agregado atribuible a operaciones de exportación. En Buenos Aires, a los 12 días del mes de marzo de 2015, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los autos "Latincer S.A. c/ EN- AFIP DGI- RESOL 121/05 (RDEX) y RESOL 107/04 (RREB)", El Dr. Rodolfo Eduardo Facio dijo: I. Latincer S.A. promovió demanda contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) con el objeto de obtener la declaración de nulidad de la resolución n° 121/2005 (DI RDEX) en la cual se hizo lugar parcialmente al recurso de apelación -que había interpuesto contra la resolución 107/04 (DV RREB)- y en la que se negó "el reintegro del impuesto al Valor Agregado atribuible a operaciones de exportación" solicitado por un suma de \$ El Fisco Nacional cuestionó los créditos fiscales solicitados por la firma actora correspondientes a los siguientes proveedores: (i) H. J. Navas y Cía. en las exportaciones del mes de abril del 2001; (ii) Compañía Agrícola Nobili S.A. en las exportaciones del mes de mayo de 2001; y (iii) Agro Dos S.A. en las exportaciones de los meses de mayo y junio de 2001. II. El juez de primera instancia rechazó la demanda e impuso las costas a la parte actora. Para decidir de ese modo sostuvo que: (i) el artículo 43 de la ley del impuesto al valor agregado permite a los exportadores recuperar el gravamen que les hubiese sido facturado por sus proveedores solamente cuando las prestaciones de servicios o provisión de bienes efectuadas por éstos se encuentren vinculadas con operaciones de exportación; (ii) para acceder al reintegro solicitado por la firma actora es fundamental acreditar la vinculación entre los comprobantes generadores del crédito fiscal y la exportación a la cual se le atribuye, en tanto constituye el fundamento del artículo 43 de la ley del impuesto al valor agregado; (iii) de la lectura del peritaje surge que los libros contables que se han cotejado son los del año 2009 y "las operaciones aquí cuestionadas databan de 2001?"; (iv) no se individualizaron los recibos, cheques o cualquier otro instrumento que demuestre el circuito de pago realizado por Latincer S.A. a los proveedores impugnados; (v) la firma actora debió "acreditar de manera fehaciente la real existencia de las operaciones con los proveedores en cuestión; lo que le hubiera otorgado un respaldo contundente a su pretensión?". III. La firma actora apeló esa decisión (fs. 186) y expresó agravios (fs. 192/197) que fueron replicados por el Fisco Nacional (fs. 199/207). IV. En síntesis, ofrece los siguientes agravios: (i) no es cierto que en el peritaje contable se hayan cotejado "los libros contables del año 2009 para verificar operaciones del año 2001 [por cuanto] el Libro IVA COMPRAS "3" fue rubricado el 29 de enero del 2001 de allí que sea Rúbrica Nro. 6320-01?"; (ii) la rúbrica del año 2009 se debió a una rectificación de la oblea adherida en primer término; (iii) en la certificación contable que se acompañó con la demanda surge con precisión que la fecha de rúbrica original del citado libro es el 29 de enero de 2001; (iv) el peritaje contable es idóneo y demostró la existencia real de las operaciones cuestionadas; (v) el juez nunca ordenó el traslado de las impugnaciones del informe pericial ni de su contestación por lo que se afectaron sus garantías constitucionales de defensa en juicio y de igualdad ante la ley; (vi) el juez no ejerció sus facultades "ordenatorias e instructorias (art. 36, C.P.C.C.N) para que, en cualquier estado del proceso, aún sin requerimiento de parte, disponga medidas para mejor proveer para esclarecer la verdad de los hechos controvertidos?"; (vii) en la decisión no se ponderó la prueba documental; en particular no se tuvieron en cuenta las facturas y las notas de crédito que fueron certificadas por un contador público y de las que surge la existencia y veracidad de las operaciones. Por último, adjunta al memorial una copia del libro "IVA COMPRAS 3", certificada por un escribano público, y de donde surge -afirma- que el libro fue rubricado el 29 de enero de 2001 y que la oblea del 19 de noviembre del año 2009 rectificó a la agregada en primer término. V. La resolución 121/2005 (DI RDEX) dictada por la AFIP, por un lado, admitió parcialmente la solicitud de reintegro del impuesto al valor agregado respecto de los proveedores Virreyes Agropecuaria S.A y Juan Arias Uriburu y, por otro lado, mantuvo la impugnación -expresada en la resolución 107/04 (DV RREX)- sobre los créditos fiscales correspondientes a H. J. Navas y Cía, Agrícola Nobili S.A. y Agro Dos S.A. Allí la AFIP trató las siguientes circunstancias: (a) H. J. Navas y Cía: (i) la factura n° ... es inexistente, tal como surge del informe de inspección de la división de fiscalización e investigaciones n° 1 (Actuación n° 11862-798-2009, fs. 74); (ii) no se encuentra probado un circuito de pago que dé cuenta de la materialidad de la operación; y (iii) respecto de la copia certificada del folio 782 del "Libro IVA ventas" en donde consta el asiento de la factura n° ..., dijo que "también pierde fuerza probatoria atento que la realidad no indica que la certificación del escribano da fe de que esa fotocopia es fiel de una hoja que tuvo a la vista ya que no se hace mención al libro al que pertenece, si el mismo está rubricado o no, y colmando las irregularidades, las fechas de las facturas insertas en ella son ilegibles?". (b) Agrícola Nobili S.A: no se encuentra acreditado el circuito de pago ni siquiera "mínimamente?". (c) Agro Dos SA: (i) la factura por la que la firma actora pretende el

reintegro del impuesto al valor agregado se encuentra anulada en igual fecha mediante la nota de crédito n° ... del 15 de mayo de 2001; y (ii) los extractos bancarios que presenta no permiten reconstruir el circuito de pagos. VI. El artículo 8°, inciso 'd', de la ley del impuesto al valor agregado establece que las exportaciones se encuentran exentas del gravamen. Y en el primer párrafo del artículo 43 de dicha ley se prevé que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaran por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en su consecución, les hubiera sido facturado, en la medida en que aquél esté vinculado con la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable. A continuación, en su segundo párrafo, contempla que si la compensación permitida en ese artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante le será acreditado contra otros impuestos a cargo de la AFIP o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables. De la lectura armónica de esos dos artículos, se puede afirmar que las exportaciones se encuentran gravadas a tasa cero, por lo que significa un débito fiscal cero y, de ese modo, la ley concede la posibilidad de recuperar el crédito fiscal generado por dicho débito, con la particularidad de solicitar su acreditación (compensación), devolución o transferencia (esta sala, causas 'Molinos Río de La Plata SA c/ EN -AFIP DGI- Resol 193/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva', pronunciamiento del 20 de diciembre del 2011, 'Radix SRL c/ EN-AFIP DGI- Resol 22/04 (RDEX) s/ Dirección General impositiva', pronunciamiento del 12 de abril de 2012, y 'Arg. Wool SA c/ EN-AFIP DGI Resol 9/12 (RDEX)', pronunciamiento del 2 de diciembre de 2014, entre otros). VII. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 12, inciso 'a', de la ley del gravamen, para que el crédito fiscal resulte computable, debe ocurrir -entre otros requisitos- que el impuesto sea facturado y discriminado en un todo de acuerdo con las normas vigentes sobre emisión de comprobantes y, como derivación lógica de ello, que el crédito fiscal responda a una operación existente. VIII. El juez de primera instancia fundó su decisión en un aspecto probatorio que, a su entender, fue decisivo: los libros contables que fueron examinados por la perito contadora corresponden al año 2009 mientras que 'las operaciones aquí cuestionadas databan de 2001'. IX. De manera preliminar, es necesario examinar los agravios que sobre este punto ofrece la firma actora en cuanto dice que los libros peritados fueron los del año 2001 y no los del año 2009 como dijo el juez. El planteo debe ser admitido. En efecto: (i) el peritaje contable fue categórico al afirmar que los libros de Latincer S.A. 'son llevados en legal forma' y que el número de rúbrica del libro 'IVA Compras' es el 6320-01; (ii) esa afirmación fue reiterada en oportunidad de contestar las 'observaciones' formuladas por la parte demandada (fs. 146) y allí agregó que los libros 'cumplen con las disposiciones legales vigentes'; (iii) la firma actora presentó como prueba documental la certificación contable de los registros de las compras cuestionadas -legalizadas por el secretario de legalizaciones del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-, de las que surge que el libro 'de Compras Nro. 3' (n° 6320/1) fue rubricado el 29 de enero del 2001 (fs. 50, 52, 54 y 58); (iv) a fs. 86 de la actuación n° 10913-355-2005 -en la que tramitó el recurso de 'apelación' de la firma actora contra la resolución 107/04 (DV RREX)- se encuentra agregada una copia simple del libro en cuestión donde se consigna como fecha de rúbrica el 29 de enero de 2001, y la AFIP no formuló reparos contra ella; (v) la parte actora adjuntó con su memorial una copia certificada de la primera hoja del libro de compras de la que claramente surge que la rúbrica realizada el 19 de noviembre de 2009 -esto es, aquella que fue considerada por el juez como la fecha de rúbrica originaria del libro- corresponde a una 'oplea [que] rectifica a la adherida en primer término, de fecha 29/01/2001'. X. Cabe poner de resalto, de manera complementaria, que no es cierta la afirmación del Fisco Nacional referente a que el peritaje deja 'en claro que los libros donde constan las operaciones de 2000 y 2001 recién se rubricaron en el 2009' por cuanto esa conclusión no surge de dicha pieza. Además, como es obvio, esa afirmación sería contradictoria con las manifestaciones de la perito contadora concernientes a que los libros son 'llevados en legal forma'. Ese aspecto del peritaje no ha sido cuestionado idóneamente por la parte demandada por lo que no corresponde dudar de su veracidad y certeza. En ese sentido, esta sala ha dicho que la prudencia aconseja aceptar los resultados del peritaje en tanto no exhiba errores manifiestos, insuficiencia de conocimientos científicos o no resulten contrariados por otra probanza de igual o parejo tenor (causa 'Sociedad del Estado Casa de Moneda c/ Cooperativa de Seguros Navieros LTDA', pronunciamiento del 21 de agosto de 2014; y sus citas de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación). XI. Despejado ese primer aspecto corresponde examinar la cuestión sustancial que gira en torno a la procedencia de la pretensión de la firma actora de la devolución del impuesto al valor agregado correspondiente a las operaciones de exportación por un monto total de \$ En anteriores pronunciamientos, esta sala dijo que la simple presentación de las facturas y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables no son suficientes para que se proceda, sin más, a la devolución del crédito fiscal. Para ello debe exigirse, además, que dicho crédito se encuentre avalado por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas (causas 'Nidera SA c/ AFIP y otro s/ Dirección General Impositiva', pronunciamiento del 20 de marzo de 2012, y 'Arg. Wool SA', citada, entre otras). También allí recordó que la Corte Suprema, en el precedente de Fallos: 314:745, dijo que a esos fines deben aportarse elementos suficientes para tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica, extremos que constituyen el fundamento del impuesto al valor agregado.

XII. Desde esa perspectiva es que debe ser examinada la pretensión de la firma actora. A los fines de una mayor claridad expositiva es conveniente tratar por separado cada uno de los supuestos sobre los que aquélla reclama la devolución. (i) En primer lugar, sobre el proveedor H. J. Navas, la AFIP fundó su decisión en que la factura n° ... -por un importe total de \$... y un impuesto al valor agregado de \$... - es ?inexistente? (fs. 97 de la carpeta ?7/01? y fs. 113 de la actuación n° 10913-355-2005). Sin embargo, como se afirma en el peritaje contable, dicho instrumento -cuyo original se encuentra agregado en la causa (fs. 45)- está asentado en el libro ?diario? folio n° 423, ?subdiario IVA Compras? folio 11 (fs. 134) y fue cancelada mediante cheques correspondientes del Banco Francés y del Banco Bansud. También allí la perito contadora puso de resalto que como las compañías tienen ?cuenta corriente? no se encuentra acreditada la existencia de un ?pago puntual de dicha factura? sino sucesivos pagos que ?fueron cancelando las facturas de la cuenta corriente? -como agregó al contestar las impugnaciones del Fisco Nacional (146 y su vuelta). Por otra parte, debe repararse en que la AFIP admitió el reclamo de la firma actora sobre el crédito proveniente de las facturas n°s ..., ..., ... y ... que habían sido canceladas con una idéntica modalidad de pago en ?cuenta corriente? -como expresa la firma actora en su recurso de ?apelación? (fs. 2 de la actuación n° 10913-355-2005). De ese modo, la objeción estatal sobre la falta de prueba sobre el ?circuito de pago? queda sin sustento. Otro elemento relevante, que fue agregado durante el procedimiento recursivo en la sede de la AFIP, es la copia -certificada por un escribano público- del libro de ventas de la firma H. J. Navas en el que se encuentra registrada la factura en cuestión (fs. 33 de la actuación n° 10913-355-2005). Sobre este punto el Fisco Nacional dijo que esa prueba ?pierde fuerza... atento que la realidad nos indica que la certificación del escribano da fe de que esa fotocopia es fiel de una hoja que tuvo a la vista ya que no se hace mención al libro al que pertenece, si el mismo está rubricado o no, y colmando las irregularidades, las fechas de las facturas insertas en ella son ilegibles?. Es evidente que la objeción de la administración da cuenta de un excesivo rigor formal en la apreciación de la prueba documental. Por último, en la contestación del oficio por el proveedor se informó que la factura es auténtica y la operación fue cancelada mediante diversos depósitos en la cuenta corriente ?n° ... del Banco Bansud? y en la ?n° ... del Banco Francés? (fs. 119 de la causa). (ii) En segundo lugar, corresponde examinar la procedencia de la devolución de \$... -factura n° ...- concerniente al proveedor ?Compañía Agrícola Nobili?. En la contestación de demanda el Fisco Nacional dijo que durante el trámite administrativo ?no se [había podido] verificar la verdadera existencia, cuantía y legitimidad de las operaciones? (fs. 100) correspondientes al proveedor mientras que, en la resolución 121/2005 (DI RREX), sólo había afirmado que la firma actora no había probado el ?circuito de pago?. Hallo decisivas las afirmaciones contenidas en el peritaje contable y en la contestación de la experta a las ?observaciones? realizadas por la parte demandada. En el primero se dice que ?la factura N° ... del proveedor Cía Agrícola Nobili S.A. está incluida en la orden de pago por \$...? que se abonó de la siguiente manera: (a) ?anticipo de \$... (cheque Bansud n° ...)?; (b) ?cheque n° ... del Banco Francés por un monto de \$...?; (c) ?cheque n° ... del Banco Bansud por \$...?; y (d) cheque n° ... de ese banco por la suma de \$ Esos cheques fueron cobrados el 28 de mayo de 2001, el 8 de junio de 2001 y el 14 de junio de 2001 -fecha en que se cobraron dos de ellos. (iii) En tercer lugar, debe tratarse el reclamo referente al proveedor ?Agro Dos S.A.? por una suma de \$... -factura n° Como prueba documental obran en la causa las facturas n° ... por un monto de ... -del 17 de abril de 2001-, la n° ... por la misma suma -del 9 de mayo de 2001-; y la nota de crédito n° ... -del 17 de mayo de 2001- que anuló la factura n° La anulación se debió a que la factura n° ... había sido confeccionada en una fecha posterior al vencimiento del ?código de autorización de impresión? que figura al pie de dicho instrumento (3 de marzo de 2001). El debido registro de esos documentos fue corroborado por la perito contadora. En efecto, ella informó que la factura n° ... se encontraba registrada en el ?F° 442 del Libro Diario, número de asiento 10 y Subdiario IVA Compras F° 24? y que la n° ... estaba consignada en el ?F° 446 del Libro Diario, número de asiento 53 y Subdiario IVA Compras n° 29?. De la nota de crédito n° ..., que, como se vio, anuló el contenido de la factura n° ..., dijo que está registrada en el ?F° 448 del Libro Diario, número de asiento 74 y Subdiario IVA Compras F° 31?. En conclusión, la devolución solicitada no corresponde a una factura anulada (la n° ...) sino a una que replicó su contenido (la n° ...) y que se encuentra debidamente registrada XIII. De acuerdo con lo expuesto en el considerando anterior, y en tanto la firma actora ha demostrado la existencia de los presupuestos formales y materiales concernientes a su pretensión, es que debe revocarse la sentencia apelada y hacerse lugar a la demanda. XIV. En tanto la parte demandada resulta sustancialmente vencida, deberá soportar las costas de ambas instancias (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). En mérito de lo expuesto voto por revocar la sentencia apelada y hacer lugar a la demanda, con costas a cargo de la parte demandada. Los Dres. Clara María do Pico y Carlos Manuel Grecco adhieren al voto precedente. En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal RESUELVE: revocar la sentencia apelada y hacer lugar a la demanda, con costas a cargo de la parte demandada. El Dr. Carlos Manuel Grecco interviene en la presente causa en los términos de la acordada 16/2011 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. Clara María do Pico Rodolfo Eduardo Facio Carlos Manuel Grecco 003434E