

Impuesto Al Valor Agregado Reintegro Del Impuesto Por Exportaciones Incumplimientos Cambiarios

JURISPRUDENCIA

Impuesto al Valor Agregado. Reintegro del impuesto por

exportaciones. Incumplimientos cambiarios Se revoca la sentencia que había rechazado el amparo que procuraba las devoluciones de IVA originado en operaciones de exportación, ya que los actos administrativos lucen manifiestamente arbitrarios.

Buenos Aires, ... de marzo de 2015 Y VISTOS; CONSIDERANDO: I.- Que a fojas 103 la jueza de la instancia anterior resolvió rechazar la acción de amparo articulada por la firma ULEX SA, con costas. Para así decidir, compartió los fundamentos y conclusiones expuesto por el Fiscal Federal en su dictamen. Dichos argumentos se sustentaron en que la acción de amparo constituye una vía excepcional que sólo procede en ausencia de otro medio adecuado o cuando la inminencia del daño vuelve ilusoria su reparación. Atento a ello, puso de resalto que la actora optó por iniciar el procedimiento administrativo en sede de la demandada, el que se encuentra reglamentado en el artículo 74 del Decreto N° 1397/79, y cuya sustanciación constituye un presupuesto de admisibilidad para iniciar la acción ordinaria impugnatoria de acto administrativo prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo. En consecuencia, sostuvo que al decidir tal opción, dicha parte no sólo ha omitido acreditar la falta de idoneidad de las vías procesales ordinarias para tramitar su pretensión, sino que, se desprende de sus propios actos, que la impugnación del acto en crisis en sede administrativa y la sucesiva impugnación en sede judicial constituyen remedios aptos para cuestionar la suspensión de las solicitudes de recupero. Por último, reguló los honorarios de la representación letrada de la demandada en la suma de \$? II.- Que contra dicha decisión, a fojas 104/110 la firma actora interpone recurso de apelación y expresa agravios. Dicho recurso fue contestado por la demandada con el escrito de fojas 124/130. En su memorial, la actora sostiene que frente a la índole y gravedad de los hechos denunciados, el amparo es idóneo y su mandante merece un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, en lugar de dos renglones y medio de una remisión íntegra al dictamen del fiscal, que desde una ritual perspectiva alejada de la causa rechaza en lo formal la presente acción. Agrega que la decisión del a quo, luego de prácticamente un año de tramitación del amparo y estando todos los elementos para resolver agregados a la causa sin necesidad de un mayor debate y prueba, se traduce en una denegación de justicia y una violación al derecho constitucional a obtener una tutela judicial efectiva en atención al derecho invocado y la índole de las garantías constitucionales violentadas. En conclusión, resume que los agravios pueden sintetizarse en que la resolución traduce un excesivo rigor formal incompatible con el servicio de justicia, emplea fundamentos dogmáticos, realiza una errónea valoración de las constancias de la causa e implica una denegación de justicia y violación al principio de tutela jurisdiccional efectiva. Por último, y como planteo subsidiario, solicita que como medida cautelar se suspendan los efectos de las notas identificadas en el Anexo A y C de la demanda. Asimismo, cuestiona la regulación de honorarios efectuada por la jueza a quo. III.- Que previo a resolver, pasaron las actuaciones al Fiscal General quien dictaminó a fojas 138/139. IV.- Que tal como ha quedado planteada la litis, a fin de dar tratamiento a los agravios expresados por la actora, corresponde -en primer lugar- analizar los requisitos para la viabilidad de la acción de amparo. IV.1.- En este sentido, es menester destacar que el amparo es un proceso sumamente simplificado en sus dimensiones temporales y formales, pues la finalidad fundamental de la pretensión que constituye su objeto consiste en reparar, con la mayor premura, la lesión de un derecho reconocido en la Constitución, un Instrumento Internacional o una Ley (v. Palacio, Lino Enrique, "Derecho Procesal Civil", Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2005, tomo VII, pág. 137). Sentado ello, es dable señalar que la acción de amparo esta prevista en el artículo 43 de la Constitución Nacional. El citado precepto establece, en referencia a la viabilidad de este tipo de procesos que, la defensa del derecho lesionado no debe encontrar reparación por vía de otro medio judicial que resulte más idóneo. Esta pauta obliga al juez a ponderar la configuración de los recaudos que habilitan el empleo de esta vía. La razón de este requerimiento fue explicado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente ?Kot? (Fallos: 241:302), en donde se sostuvo que ?los jueces deben extremar la ponderación y la prudencia -lo mismo que sucede en muchas otras cuestiones de su alto ministerio- a fin de no decidir, por el sumarísimo procedimiento de esta garantía constitucional cuestiones susceptible de mayor debate y que corresponda resolver de acuerdo a los procedimientos ordinarios?. Por lo tanto, el artículo 43 de la Carta Magna debe ser interpretado de manera razonable, no desprotegiendo los derechos esenciales pero tampoco consagrando al amparo como única vía judicial. Ello así, debido a que la garantía prevista por el constituyente, no viene a suplantar los otros procesos previstos en el código de rito, ni significa que ciertos derechos vulnerados no puedan lograr su satisfacción mediante el uso de los procedimientos ordinarios. En este sentido, el más Alto Tribunal tiene dicho que la acción de amparo no es la única vía apta para la salvaguarda de los derechos y garantías constitucionales o legales (Fallos: 310:877). Ahora bien, dada la celeridad que es propia de este tipo de proceso, la arbitrariedad o

ilegalidad alegada, debe presentarse sin necesidad de mayor debate y prueba. Es decir, el juez debe advertir sin asomo de duda que se encuentra frente a una situación palmariamente ilegal o resultante de una irrazonable voluntad del sujeto demandado. Lo expuesto no significa que no pueda producirse actividad probatoria en este tipo de proceso, sino que ella debe ser compatible con la sumariidad que es propia del amparo, dado que éste se encuentra al servicio de la urgencia del caso y, por lo tanto, ha sido previsto para situaciones que no admiten demora, toda vez que, de otro modo, no habría razón para evitar los restantes cauces procesales que pudieran resultar procedentes, respetándose la amplitud probatoria.

IV.2.- Efectuadas las consideraciones que anteceden, cabe señalar que del examen de las constancias surge que en el caso se configura una situación de arbitrariedad e ilegalidad manifiestas, en los términos del artículo 1º de la ley 16.986, toda vez que las Notas cuestionadas en el amparo restringen el derecho del interesado a gozar de la exención prevista en el artículo 8 y 43 de la ley 20.631, sin que de ellas resulte en forma clara y manifiesta cuáles son los presuntos incumplimientos o ?inconsistencias? cambiarias en que habría incurrido la firma exportadora, cuáles son las operaciones de exportación que han sido materia de observaciones por parte del Banco Central de la República Argentina, cuál es o cuáles son las entidades bancarias intervinientes en las operaciones presuntamente observadas y cuál es la significación de tales incumplimientos o inconsistencias desde el punto de vista de la renta fiscal. En tales condiciones, la suspensión indefinida del trámite de las solicitudes de reintegro lesiona de un modo manifiesto el derecho del interesado al debido proceso adjetivo (art. 1, inciso f), apartados 1 y 3, de la ley 19.549) y constituye una restricción a la tramitación de esas solicitudes. En otras palabras, la subordinación pretendida por el Fisco carece de razón suficiente y se traduce en la ausencia de proporcionalidad entre el objeto y la finalidad del acto administrativo, lo que importa una violación al principio receptado en el artículo 7, inciso f) de la ley 19.549, que expresamente establece que las medidas que el acto administrativo involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a la finalidad que resulte de las normas que le atribuyen competencia al órgano emisor del acto (cfr. en tal sentido, Sala II de esta Cámara en los autos caratulados ?Edenor SA c/DNCI-Disp 338/11 (Expte S01:242182/09), expediente n° 38.311/11, del 8 de mayo de 2012 y Sala IV de esta Cámara en los autos caratulados "Telecom Personal SA c/DNCI - Disp 612/10 (Expte S01:509707/08)", expediente n° 35.821/10, del 7 de junio de 2011, entre muchos otros).

IV.3.- En tal sentido, resulta de lo actuado que: a) Mediante la Nota del 2 de julio de 2013, dictada por la División Operaciones ?B? de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la Dirección General Impositiva, quedó suspendido el trámite de las solicitudes de reintegro de los créditos fiscales derivados de diversas operaciones de exportación realizadas en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2012 y enero, febrero y marzo de 2013, formuladas por el interesado el 29/01/13, 27/02/13, 26/03/13, 21/05/13, 31/05/13 y 26/06/13, respectivamente. En ese acto, el organismo recaudador le hizo saber al contribuyente que ?...atento a información obrante en este Organismo mediante la utilización de medios informáticos disponibles, la firma registra incumplimientos relacionados con su obligación de liquidación de divisas establecido por la normativa cambiaria. Se le hace saber que la tramitación de las solicitudes quedarán (sic) supeditadas a la regularización de la situación cambiaria informada. Asimismo cualquier observación respecto de los incumplimientos citados deberá dirigirse a la entidad bancaria designada. El presente requerimiento se formula en uso de las facultades conferidas a esta Administración de Ingresos Públicos /DGI por el art. 35 y 36 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) y bajo apercibimiento de lo dispuesto en los art. 39 y 70 de la misma Ley?. b) En tales condiciones, el 10 de julio de 2013, la firma Ulex S.A. planteó su disconformidad y solicitó el pronto despacho de las solicitudes de reintegro, por considerar que tenía derecho a la devolución del IVA asociado a las operaciones de exportación ya indicadas, pues ello resulta expresamente del artículo 43 de la Ley de IVA y de lo establecido, en cuanto al procedimiento, en la Resolución General AFIP n° 2000/06. Destacó que a esa fecha no se encontraba pendiente ningún tipo de requerimiento fiscal y que, además, estaba largamente vencido el plazo establecido en la normativa vigente para ordenar los reintegros. También puso de manifiesto que, de conformidad con lo establecido en la Comunicación ?A? 5300 y en la Comunicación ?A? 3493, el Banco Central de la República Argentina tiene la atribución de reglamentar y de controlar lo relacionado con la liquidación de las divisas derivadas de las exportaciones que dieron lugar a los pedidos de reintegro y el seguimiento de las situaciones de presuntos ?incumplimientos? o infracciones al régimen cambiario. Destacó que la AFIP-DGA, por su parte, mediante la Instrucción General n° 7/12, y sobre la base de la Comunicación ?A? 3493 del BCRA, dispuso el bloqueo informático, de manera automática, de las solicitudes de reintegro formuladas por los contribuyentes que registran algún permiso de embarque en situación calificada de ?incumplido reportado? o ?vencido sin cumplido?, pero que nada de ello resulta de la Resolución General AFIP n° 2000/06, que reglamenta el trámite para el cobro de los reintegros de IVA asociado a exportaciones. Luego, remarcó que la devolución del IVA pretendido nada tiene que ver con las normas precedentemente señaladas y señaló que al pretender darle a la Resolución General AFIP n° 2000/06 esa extensión se estaría estableciendo de facto un bloqueo de CUIT similar al que se da en el caso de los reintegros aduaneros siendo que esa facultad no resulta, a su entender, de los artículos 35 y 36 de la ley 11.683, invocados por el organismo fiscal. c) En respuesta a dicha presentación, el 25 de julio de ese mismo año, mediante Nota, la División Operaciones ?B? de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la Dirección General

Impositiva señaló que de conformidad con el Decreto n° 1606/2001, que reestableció la vigencia de los Decretos n° 2581/64 y 1555/86, se instauró "...la obligación de liquidar divisas provenientes de las exportaciones en el sistema financiero nacional, y la liquidación previa de esa liquidación para acceder a cualquier beneficio o devolución de tributos que correspondan a operaciones de exportación...". En consonancia con ello, señaló que "...si bien dichas operaciones de exportación se encuentran siendo evaluadas por los organismos de control (Banco Central de la República Argentina, Dirección General de Aduanas) analizando la conducta fiscal del contribuyente y atento que el incumplimiento de sus obligaciones contraídas al momento de registrar sus operaciones de exportación genera riesgo para la renta fiscal y una conducta inconsistente del contribuyente? correspondía subordinar las solicitudes de reintegro en cuestión en los términos de la Resolución General AFIP n° 2000/06 a la regularización de la situación cambiaria impugnada.

d) El 16 de agosto de 2013 la firma interesada impugnó ambas Notas en sede administrativa y, el 3 de septiembre de ese mismo año, la Jefa de la División Resoluciones y Recursos de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores, le hizo saber que, de conformidad con lo establecido en el artículo 24 de la Resolución General AFIP n° 2000/06, esas notas no revisten el carácter de acto administrativo de alcance individual a los que alude el artículo 74 del decreto n° 1397/97 y, por tanto, no resultaban susceptibles de ser cuestionados en sede administrativa. Señaló además que los actos impugnados habían sido dictados en ejercicio de las facultades previstas en los artículos 35 y 36 de la ley 11.683, y por tal motivo, "...revisten el carácter de preparatorios de la voluntad administrativa, cuestión por la cual como fuera dicho, no surge acto administrativo que resulte objeto de apelación conforme los procedimientos previstos en las normas legales y reglamentarias de aplicación?.

e) Ante tal situación, la firma actora promovió la acción de amparo que dio lugar a este pleito con el objeto de que se hiciera "cesar la inconstitucionalidad manifiesta resultante de la "vía de hecho" utilizada por el organismo fiscal para; por un lado, suspender la tramitación de los reintegros de IVA originados en las operaciones de exportación realizadas por esa empresa en las fechas ya indicadas y, por otro, denegar la posibilidad de obtener una decisión administrativa expresa sobre el fondo del asunto con fundamento en que las Notas de fecha 2 y 25 de julio de 2013 constituían "actos preparatorios", no susceptibles de ser apelados.

V.- Que, en el precedente de Fallos 316:1332 la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que "...al debatirse en la Cámara de Diputados de la Nación el proyecto de la ley 20.631, el miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda se refirió al propósito del dictado de la norma referida al señalar que "...las exportaciones...están exentas, pero para ellas la exención se realiza a tasa cero; es decir, que dan derecho al recupero total de los gravámenes que hubieran podido incidir en su costo, con lo cual se estimulará nuestro comercio exterior, favoreciendo sus condiciones competitivas..." como asimismo que el impuesto proyectado "facilita también la incorporación de la República Argentina en una fluida y armónica integración económica latinoamericana, porque al transparentar las cargas fiscales en cualquier etapa del proceso económico permitirá los reingresos a los exportadores...". Asimismo, y con relación a lo establecido en el artículo 27, inciso f), de la ley 20.631 destacó que "...la latitud con la que se halla redactado el precepto en examen al condicionar la operatividad del beneficio exclusivamente al cumplimiento de dos requisitos cuya reunión en la causa no se encuentra controvertida -vinculación del gravamen cuyo recupero se pretende con los bienes objeto de la exportación, y la no utilización previa del crédito fiscal respectivo-, no permite sino concluir en la inadmisibilidad de la posición restrictiva propiciada por el organismo recaudador?.

En consecuencia, y como regla general, las devoluciones de IVA originado en operaciones de exportación son consecuencia de la referida exención, es decir, del régimen de "tasa cero", que determina que, de conformidad con lo establecido en los artículos 27, inciso f), y 43 de la ley 20.631, debe ser devuelta la totalidad del IVA pagado por el exportador, sin establecer por vía reglamentaria más requisitos los establecidos en el propio artículo 43 de la ley 20.631 y en la Resolución General AFIP n° 2000/06.

Por lo expuesto, no resulta admisible la posibilidad de que el organismo fiscal a través de las notas cuestionadas en autos, subordine el pago de los reintegros de IVA asociado a exportaciones ante el mero aviso informático de que la empresa solicitante tiene "incumplimientos cambiarios". Ello, en la medida en que las causales invocadas son genéricas e indeterminadas y no se le indica al interesado cuáles son, concretamente, los incumplimientos que se le imputan, no se individualizan las actuaciones administrativas o el sumario cambiario en el que, supuestamente, se estarían analizando esos incumplimientos, tampoco señalan cuál es su significación desde el punto de vista de la renta fiscal, y de qué modo puede proceder al cumplimiento o a la subsanación de la presunta irregularidad. Además, no se especifica si se trata de un incumplimiento aislado, de poca relevancia o sin significación respecto de la renta fiscal.

Todo ello, lo coloca al administrado en un estado de indefensión pues carece de la información básica y esencial para proseguir con el procedimiento administrativo tendiente a obtener la devolución del IVA en los términos previstos en el artículo 43 de la ley 20.631 y de conformidad con la doctrina de Fallos 316:1332; y estas circunstancias tampoco fueron aclaradas en las Notas que se cuestionan.

En consecuencia, las Notas del 2 y del 25 de julio de 2013 constituyen una suerte de bloqueo infundado y arbitrario para el cobro de los reintegros de IVA asociado a operaciones de exportación.

Además, y a mayor abundamiento, cabe señalar que el régimen para el trámite de los reintegros únicamente prevé como como causales de denegación de aquellas solicitudes los supuestos previstos en los artículos 10 a 29 de la Resolución General

AFIP n° 2000/06, que reglamenta dicho procedimiento. Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar parcialmente a la acción de amparo, revocar las Notas del 2 y del 25 de julio de 2013, emitidas por la División Operaciones ?B? de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la Dirección General Impositiva, y ordenar a esa División que se pronuncie nuevamente sobre las solicitudes de reintegro involucradas en estos autos, con arreglo a lo establecido en el presente fallo, es decir, aclarando todos esos aspectos, o bien levante las observaciones y prosiga con el trámite de las solicitudes a las que se refiere la presente causa. Las costas se imponen en el orden causado, en atención a la forma en que se decide y las particularidades de la cuestión planteada (art. 68, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Por ello, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada en la resolución cuestionada. Todo lo cual, ASÍ SE DECIDE. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Guillermo F. TREACY Jorge Federico ALEMANY Pablo GALLEGOS FEDRIANI Correlaciones:
Resolución General (AFIP) 2000/2006 - BO: 06/02/2006 Volkswagen Argentina SA s/apelación - Trib. Fiscal Nac. -
Sala B - 11/12/2009 001878E