

Impuesto Al Valor Agregado Solicitud De Reintegro Por Exportaciones Procedencia

JURISPRUDENCIA

Impuesto al Valor Agregado. Solicitud de reintegro por exportaciones. Procedencia Se mantiene el fallo que había revocado el rechazo por parte de la demandada de las solicitudes de reintegro del IVA por exportaciones, pues la mera referencia a los datos consignados en los formularios n° 443/A (?Declaración jurada exportaciones - crédito fiscal?) no alcanza para justificar la afirmación sostenida por el Fisco Nacional de que la actora efectuó una incorrecta apropiación de los créditos fiscales que pretendió recuperar. Buenos Aires, 19 de septiembre de 2017.- Y VISTOS; CONSIDERANDO: I. Que el Fisco Nacional dedujo recurso de apelación a fs. 332 contra los siguientes pronunciamientos dictados la Sala D del Tribunal Fiscal, a saber: a) la resolución de fs. 79/82 por la que rechazó la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional, con costas; y b) la sentencia de fs. 316/320 en la que revocó -con costas- los puntos 2°, 3°, 5° y 6° de la resolución del 13 de abril de 2004 (resolución 169/2004), por la cual el Jefe de la División Resoluciones de la Dirección de Devolución a Exportadores de la AFIP-DGI -en lo que aquí interesa-resolvió: i) rechazar el impuesto facturado vinculado a solicitudes de devolución por \$809.470,28 (conf. punto 2°); ii) desestimar las acreditaciones interpuestas hasta la suma total de \$744.568,35 (conf. punto 3°); iii) desestimar la suma de \$64.901,93, en concepto de devolución interpuesta en los términos del título I de la resolución general 616/99 (conf. punto 5°); y iv) dar intervención a la Agencia de Exportadores n° 68 para su conocimiento e intimación de las acreditaciones por la suma de \$744.568,35 (conf. punto 6°). A su vez, la regulación de honorarios de fs. 325 fue apelada por el Fisco Nacional por considerarlos ?altos? (fs. 326) y por los letrados beneficiarios por ?bajos? (fs. 329 y 330; ver, asimismo, la réplica de fs. 349/350). II. Que el Tribunal Fiscal dictó los pronunciamientos de fs. 79/82 y 316/320 con sustento en los siguientes fundamentos: a) En cuanto a la competencia del Tribunal Fiscal, la circunstancia de que el organismo fiscal no hubiese recurrido al procedimiento previsto en los artículos 23 y siguientes de la ley 11.683 para dictar el acto atacado, no impide que éste sea revisable en sede de ese organismo jurisdiccional siempre que se comporta -en esencia- como una verdadera revisión administrativa del contenido material de la obligación tributaria declarada por el contribuyente o responsable. b) En la especie se trata de solicitudes de reintegro de créditos de IVA vinculadas a operaciones exportación realizadas entre el mes de octubre de 1998 y el mes de julio de 2001, de acuerdo a lo previsto por el artículo 43 de la ley 23.349 y según el procedimiento reglado por los títulos I y III de la resolución general n° 616, que el organismo fiscal admitió parcialmente. c) El Fisco Nacional, al sostener que la firma actora omitió declarar en el permiso de embarque el valor CIF de los insumos importados a consumo que incorporó a la mercadería que luego exportó, no tuvo en cuenta que el requisito pretendido para dar curso a las solicitudes de recupero de IVA se funda en una norma aduanera (resolución (ANA) n° 2249/96) que no es aplicable al caso de autos. Ello es así, en tanto su anexo II.C.5 refiere al cumplimiento de los trámites destinados al reintegro de impuestos interiores, entre los cuales el IVA resulta ajeno. En cambio, es la resolución general n° 616 la norma a la que debe sujetarse el exportador que intenta recuperar el IVA a que refiere el artículo 43 de la ley 23.349. En esta norma no existe una exigencia similar a la contenida en el anexo II.C.5 de la resolución (ANA) n° 2249/96. d) De la lectura de los legajos administrativos que contienen las solicitudes de recupero cuestionadas, se advierte que el Fisco Nacional se limitó a afirmar que en la documentación de las operaciones de exportación ?no fueron incluidos los importes correspondientes a los despachos de importación cuya materia prima fue utilizada en los bienes exportados?. Sin embargo, la firma actora manifestó que la exportación de sus productos no involucró el empleo de insumos y/o bienes que hayan sido introducidos al amparo del régimen de ?draw-back?. e) Por otro lado, no debe perderse de vista que en el informe de inspección se dejó constancia de: i) la concordancia entre los saldos de IVA expuestos en las declaraciones juradas y los libros contables de la firma actora; ii) la exactitud de las compensaciones efectuadas por la contribuyente, originadas en créditos vinculados a operaciones de exportación; y iii) la correspondencia del prorrateo de los créditos fiscales asignados en forma indirecta, de acuerdo con el artículo 13 de la ley 23.349. f) La minuciosa labor de verificación que acompaña a los pedidos de recupero del IVA evidencia que los casos que merecieron observaciones, el personal interviniente justificó su posición en expresiones generales sin sustento probatorio. En cuanto a las pruebas incorporadas a la causa, tanto en el peritaje contable y sus anexos (fs. 113/258) como en el informe técnico (fs. 261/289), los expertos muestran que la apropiación de los créditos fiscales del IVA a los bienes exportados habría sido correctamente efectuada. Fue así que en los anexos, los profesionales consignan datos útiles para identificar las adquisiciones físicamente incorporadas a los bienes exportados. III. Que en la expresión de agravios de fs. 335/342 -replicada a fs. 355/359-, el Fisco Nacional sostiene las siguientes críticas: a) El rechazo de la excepción de incompetencia dispuesto en el pronunciamiento de fs. 79/82 es irrazonable. El acto apelado por la firma actora no

comporta una determinación de impuestos, ni accesorios, ni aplica sanciones, en tanto las obligaciones fiscales del IVA involucradas fueron determinadas por la propia contribuyente. El acto administrativo involucrado sólo se limitó a rechazar parcialmente la solicitud de reintegro presentada por la firma actora, intimando al pago de la deuda, ya cuantificada e impaga. Es así que el Tribunal Fiscal no se encontraba habilitado para entender en el recurso incoado, dada la naturaleza del acto impugnado y el criterio restrictivo con que deben interpretarse las normas que atribuyen la competencia a ese órgano. En la ley del gravamen, los sujetos exportadores se encuentran sujetos a un régimen específico en el cual se establece el tratamiento de las exportaciones y se regulan las condiciones generales para el recupero del impuesto, la regulación de los saldos a favor por exportaciones (compensación, acreditación, devolución o transferencia), las limitaciones en el cómputo de los créditos y las condiciones necesarias para usufructuar el régimen. b) El organismo fiscal se encuentra facultado para condicionar el cómputo de deducciones y créditos fiscales por parte de los contribuyentes al cumplimiento tanto de las formalidades exigidas en las normas como también la comprobación de las operaciones invocadas, quedando obligados los contribuyentes a acreditar su veracidad. c) La franquicia que establece el artículo 43 de la ley 23.349 procede en la medida que: i) se haya concretada la exportación; ii) se identifiquen cabalmente las adquisiciones que se vinculen a ella o con una etapa de su consecución; y iii) la determinación del crédito resultante de esas adquisiciones no hubiera sido absorbido por débitos fiscales. El marco legal aplicable al caso exige que las compras, locaciones y prestaciones de servicios que contrate el contribuyente que pretende la devolución del IVA que abonó en esas operaciones, se asignen en función al proceso en que materialmente éstas se van transformando en bienes susceptibles de comercialización. d) En el caso, los funcionarios intervinientes observaron las solicitudes presentadas por la firma actora al constatar que en los documentos aduaneros que avalaron las operaciones de exportación debidamente intervenidos por el servicio aduanero (permisos de embarque) se constató que la contribuyente no denunció la utilización de los insumos -oportunamente importados- para la elaboración de los productos posteriormente exportados. Ese extremo pone en evidencia que la solicitud de devolución del IVA originado en las operaciones de importación de los insumos no se encontraba correlacionado a los productos involucrados en las operaciones de exportación posteriormente concertadas por la firma actora. IV. Que, en forma preliminar, corresponde expedirse respecto de las quejas que la demandada dirige contra el rechazo de la excepción de competencia resuelta en el pronunciamiento de fs. 79/82. Al respecto debe estarse a la doctrina legal que emana del pronunciamiento dictado por esta cámara en pleno el 26 de junio del corriente año en la causa ?Las 2C SA (TF 25214-I) c/ DGI? (expte. N° 22.886/2012), la cual dispone que ?[e]s competente, en los términos del art. 159 de la ley 11.683 el Tribunal Fiscal de la Nación para entender en la apelación deducida contra la denegación de reintegro en concepto de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, vinculado a operaciones de exportación e intimación al ingreso de aquellas sumas oportunamente compensadas o devueltas con más los intereses resarcitorios?. Por ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 303 del Código Procesal y lo decidido por esta cámara, en pleno, en la causa n° 32.514/2010 ?Edesur S.A. c/ resolución 4245/2004 - ENRE (expte.183156) -SE- Resol 784/10 s/ entes reguladores?, el 16 de octubre de 2015, corresponde desestimar los agravios de Fisco Nacional en este punto y confirmar el pronunciamiento de 79/82. Las costas de ambas instancias se deben distribuir en el orden causado, en atención a las diferencias interpretativas suscitadas con carácter previo a la sentencia plenaria aludida (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). ASÍ SE DECIDE. V. Que, para el examen de los agravios relativos a la cuestión de fondo debatida, cabe tener presente que en el informe de jefatura en cuyas conclusiones se fundó la resolución n° 169/2004, los inspectores actuantes destacaron ?la razonabilidad del criterio adoptado por la responsable para la apropiación e imputación de los créditos fiscales de acuerdo a las características de su actividad, correlacionando los bienes y servicios que le fueron facturados con los productos exportados?. A su vez, remarcaron: i) la concordancia entre los saldos de IVA expuestos en las declaraciones juradas y los libros contables de la firma actora; ii) la exactitud de las compensaciones efectuadas por la contribuyente, originadas en créditos vinculados a operaciones de exportación; y iii) la correspondencia del prorratio de los créditos fiscales asignados en forma indirecta, de acuerdo con el artículo 13 de la ley 23.349. Sin perjuicio de ello, los inspectores indicaron que ?en orden a convalidar las operaciones que fueran vinculadas a las operaciones de exportación (...) se constató en base a documentación e información que fuera aportada por la contribuyente y las tareas desarrolladas por agentes de esta Administración Federal, que la solicitante computó en el Rubro n° 7 del Formulario n° 443/A importaciones de bienes a consumo, concepto, tipificación y montos que no se encuentran incluidos en los bienes exportados según surge de los respectivos documentos de exportación que fueron detallados en el Rubro n° 3 de la mencionada declaración?. Fue así que entendieron que los créditos fiscales pretendidos por la firma actora correspondían a operaciones no vinculadas a los bienes exportados. VI. Que, sin embargo, la mera referencia a los datos consignados en los formularios n° 443/A (?Declaración jurada exportaciones - crédito fiscal?) no alcanza para justificar la afirmación sostenida por el Fisco Nacional de que la actora efectuó una incorrecta apropiación de los créditos fiscales que pretendió recuperar. Más bien, una lectura de los antecedentes administrativos demuestra que la posición de la recurrente carece de sustento fáctico y probatorio, en

tanto no ha hecho referencia a documentación alguna, ni ha recurrido a una ejemplificación concreta que evidencie la incorrecta apropiación aludida. Ese examen específico tampoco se plasma en los diversos actos preparatorios llevados a cabo en el transcurso del procedimiento (v. gr. papales de trabajo, informe de jefatura y dictamen jurídico). Ese cuadro de situación fue advertido por el Tribunal Fiscal al dictar el pronunciamiento de fs. 316/320, oportunidad en la que también efectuó una valoración del peritaje contable (fs. 113/258/) y del informe técnico industrial (fs. 275/289) producidos en autos. En particular, debe resaltarse que los peritos contables adjuntaron planillas explicativas del cálculo de la proporción con que los créditos fiscales comprendidos en las adquisiciones de insumos y/o bienes fueron adjudicados a los productos objeto de exportación, a los efectos de presentar las solicitudes de reintegro del IVA por exportaciones. A partir de esa labor, los expertos propuestos por ambas partes verificaron que dicho procedimiento cumple con los términos y disposiciones del artículo 43 de la ley del tributo? (énfasis agregado; ver respuesta al punto h), fs. 259). Por su parte, los peritos ingenieros propuestos por ambas partes han aclarado las características del proceso industrial aplicado por la firma actora en la obtención de los productos objeto de exportación, las proporciones en que ese proceso es llevado adelante con la utilización de insumos y/o bienes importados y las consiguientes proporciones en que el IVA recaído sobre ellos da a lugar a la solicitud de reintegro de ese tributo con motivo de las exportaciones realizadas por la contribuyente. Al respecto, cabe destacar que los peritajes rendidos en autos no merecieron impugnación u observación por parte del organismo fiscal.

A esta altura, no debe perderse de vista que, es doctrina de esta cámara, por sus diversas salas, que de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa no corresponde apartarse dado los límites con que el legislador previó en la ley procedimental el recurso incoado -conf. artículo 86, inciso b), ley 11.683-, a menos que se pruebe que el tribunal a quo hubiere incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causa ?ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI? y ?Junquera, Marta Aurora?, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa ?Ambulancias Privadas Argentinas SA?, pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa ?Banco de Italia y Río de La Plata SA?, pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas ?Devez, Manuel Rodolfo? y ?Del Buono, Jorge?, pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente). En ese sentido, debe destacarse que la demandada en sus agravios no se hace cargo mínimamente de rebatir los fundamentos en los que se apoyó el Tribunal Fiscal para decidir de ese modo o, cuanto menos, ofrecer un enfoque de apreciación distinto respecto de las medidas probatorias rendidas en autos. Por ende, este tribunal no encuentra razones para alterar la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal y, por tal razón, los agravios del Fisco Nacional deben ser desestimados, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). VII. Que resta expedirse respecto de los recursos de apelación deducidos por la demandada a fs. 326 y por los letrados beneficiarios a fs. 329 y 330 contra la regulación de honorarios de fs. 325. En primer lugar, corresponde dejar sin efecto los honorarios fijados en razón de la excepción de incompetencia resuelta en el pronunciamiento de fs. 79/82, de acuerdo con la distribución de costas en el orden causado dispuesta en el considerando IV de la presente. En segundo lugar, en cuanto a la justipreciación de la labor desarrollada por los letrados beneficiarios por la cuestión de fondo, en función de la naturaleza del proceso, su monto -que viene dado por la suma intimada en concepto de las acreditaciones impugnadas e intimadas por el organismo fiscal en el punto 6° de la resolución n° 169/2004 (ver fs. 1 y 7/9)-, las etapas procesales cumplidas, ponderando el mérito, la calidad y la extensión de la labor desarrollada a luz del resultado obtenido, corresponde ELEVAR los honorarios establecidos en las sumas de PESOS CUARENTA Y TRES MIL QUINIENTOS (\$43.500) a favor del Dr. Abel Adolfo Atchabahian y PESOS CIENTO DOS MIL (\$ 102.000) a favor del Dr. Adolfo Atchabahian, por su actuación ejerciendo la representación procesal y dirección legal de la firma actora -respectivamente- en la instancia anterior (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás c.c. del Arancel de Abogados y Procuradores). Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, SE FIJAN en la suma PESOS CUARENTA Y TRES MIL QUINIENTOS (\$ 43.500) los emolumentos a favor del Dr. Abel Adolfo Atchabahian por su actuación ante esta alzada -fs. 355/359- (art. 14 y demás c.c. del Arancel citado). En virtud de lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: i) desestimar los agravios de Fisco Nacional dirigidos contra el pronunciamiento de fs.79/82, con costas de ambas instancias en el orden causado, de acuerdo con los fundamentos expuestos en el considerando IV; ii) desestimar los agravios relativos a la cuestión de fondo debatida y, en su consecuencia, confirmar el pronunciamiento de fs. 316/320, con costas; y iii) regular los honorarios de los profesionales intervinientes por la actora, con el alcance del considerando VII de la presente. El Dr. Carlos Manuel Grecco integra la sala en los términos de la acordada 16/2011 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 19/09/2017 Alta en sistema: 20/09/2017 Firmado por: DRA. DO PICO - DR. GRECCO - DR. FACIO - JUECES DE CAMARA - SEC. HERNAN GERDING 021331E