República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-103668411-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 29 de Septiembre de 2022

Referencia: EXPTE N° 25.214-I -LAS 2 C SA -SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) para resolver el Expte. N° 25.214-I, caratulado “LAS 2 C SA s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que a fs.34/51vta. Las 2C S.A. interpone recurso de apelación contra tres actos de fecha 11 de marzo de 2005, suscriptos por la contadora a cargo de la División de Operaciones “B” Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la AFIP-D.G.I, mediante los cuales se rechazan parcialmente la solicitudes de reintegro de las sumas $5.576,12.-, $8.410.-, y $20.385,38.- efectuadas de conformidad con el régimen establecido por la R.G Nº1101/01, en concepto de crédito fiscal del IVA vinculado a operaciones de exportación por los períodos correspondientes a 08/2002 a 10/2002, respectivamente, conformándose dichas solicitudes por los montos de $1.402,37.-, $4.332,67.- y $9.728,54.-, respectivamente, e intimándose el ingreso por las restantes sumas, oportunamente compensadas o devueltas, con más intereses resarcitorios.

Plantea la nulidad de los actos recurridos por considerarlos carentes de causa y motivación, toda vez que lo que se decide no concuerda con los antecedentes de hecho y no se habría respetado el procedimiento determinativo al no haberse seguidos los pasos correspondientes, entre ellos la emisión del dictamen jurídico, todos ellos requisitos esenciales establecidos por ley para que las resoluciones sean válidas, viendo así vulnerado el debido proceso adjetivo. Con relación a la falta de motivación destaca que en el informe final de inspección se expone como conclusión que se verificó la legitimidad de los créditos fiscales cuyo recupero se solicita.

En subsidio pide que se revoquen las resoluciones por ilegítimas, irrazonables, abusivas y contrarias a los hechos verificados. Analiza la norma aplicable, cita el informe final de inspección y subraya que el proveedor Italpiel S.A. posee capacidad productiva, tiene otros clientes y afirma que los créditos fiscales impugnados tienen su origen en operaciones que fueron efectivamente realizadas con el citado proveedor .

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se haga lugar al presente recurso dictando sentencia que declare la nulidad de los actos apelados o en su caso se los revoque, con expresa

imposición de costas al Fisco.

II- Que a fs.65/74 contesta el traslado la representación fiscal. Sobre el planteo de nulidad explica que los actos apelados se sustentan en los informes producidos luego de efectuadas las verificaciones pertinentes a proveedores.

Respecto a la cuestión de fondo, afirma que no fue debidamente demostrado que las operaciones hayan sido efectuadas dentro del marco que impone la ley del IVA, para que quede configurado el hecho imponible. Remarca que resulta imprescindible realizar un profundo análisis de la totalidad de la documentación, abarcando no sólo el aspecto formal, sino todo aquello que lleve a comprobar la veracidad de las operaciones que dan lugar al crédito fiscal. En tal sentido, manifiesta al efectuarse la entrega de bienes no se cumplió con los requisitos formales y documentales, sin que el proveedor Italpiel S.A. unilateralmente pueda probar las operaciones de compraventa alegadas, dado que que sus proveedores no han exteriorizado operaciones con el mismo.

Concluye que tal como lo expresa la normativa aplicable, la AFIP se encuentra facultada a condicionar el cómputo de deducciones y créditos fiscales por parte de los contribuyentes al cumplimiento de las formas dispuestas y comprobación de las operaciones quedando obligada la actora a demostrar la veracidad de las mismas. Ofrece prueba, se opone a la ofrecida por la recurrente, hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se dicte sentencia, se haga lugar a la excepción de incompetencia y en subsidio, se rechace la acción, con costas a la actora.

III.- Que a fs. 120/124 luce agregada la sentencia dictada por esta Sala “D” donde se resolvió declarar la incompetencia de este Tribunal para entender en la presente causa, con costas; pero con motivo del recurso de apelación incoado por el recurrente, la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal mediante decisorio de fs.194/194vta., con sustento en la doctrina legal que emana del pronunciamiento dictado por la citada Cámara en Pleno (vide fs.183/188vta.) decidió revocar la resolución apelada y disponer la remisión de las actuaciones a este Tribunal a fin de que reasuma la competencia declinada, imponiendo las costas de ambas instancias en el orden causado, en atención a las diferencias interpretativas suscitadas con carácter previo a la sentencia plenaria aludida y dejar sin efecto la regulación de honorarios dictada a fs.145. Contra dicho pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el cual fue desestimado a fs. 223, sin costas por no encontrarse dirigida contra una sentencia definitiva o equiparable a tal (conf. artículo 14 de la ley 48).

Que a fs. 240/244vta luce agregada la sentencia dictada por esta Sala “D” en fecha 7 de marzo de 2019 en donde, por mayoría, se resolvió rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora, imponiendo las costas en el orden causado dadas las particularidades de la cuestión planteada.

Que contra dicha decisión es que las partes interpusieron sendos recursos de apelación, motivando que la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se pronunciara al respecto con fecha 9 de noviembre de 2019 (vide fs.299/301). Que en dicha sentencia se resolvió revocar la resolución apelada y dispuso devolver las actuaciones a este Tribunal para que se dicte un nuevo pronunciamiento, distribuyendo las costas en el orden causado. Sustenta dicha decisión en que la aplicación de la modificación que la ley 27.430 introdujo al artículo 76 de la ley 11683, importó un apartamiento de la decisión firme dictada en esta causa sobre la competencia y devuelve la causa para que esta Sala se expida sobre el fondo del asunto.

III.- Que frente a esto, por IF-2022-102356066-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde resolver la nulidad opuesta por la actora, siendo los

fundamentos que para el dictado de los actos en crisis, el Fisco no siguió el procedimiento fijado por el art. 16 y siguientes de la ley de procedimiento tributario, además de señalar que no se habría cumplido con la emisión del dictamen jurídico previo establecido en el art. 10 del decreto 618/97 y que los mismos carecen de causa, motivación y fundamentación.

Es dable poner de relieve que “la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”, receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación” (CNACAF, Sala V, 4/6/1997 “Sosa Mirta Elena”). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. “Anteurquiza, Hugo Ramón”- CNACAF.- Sala IV - 26/3/1992).

Que la actora sustenta la misma en el carácter de quien suscribe el acto administrativo aquí apelado, siendo una contadora pública y sin ser precedido por un dictamen jurídico, siendo este último, a su entender, requisito esencial. Asimismo tampoco se habría cumplido con los presupuestos esenciales para la emisión del acto determinativo que establece el art.17 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), considerando por ello que se afectó su derecho de defensa en juicio y la garantía del debido proceso.

Que si bien esta Juzgadora entiende que el dictamen jurídico o legal resulta un requisito esencial del procedimiento administrativo cuando así es estipulado por ley, siendo que la omisión de emitir, el dictamen jurídico previo implica la nulidad del procedimiento administrativo, lo cierto es que en este caso en particular lo que se trata son los beneficios promocionales utilizados por el recurrente, debiendo recordarse, justamente, que el art.14 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) establece que “...cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropiamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada.”.

Es por ello que del análisis de las actuaciones surge que en el caso el Fisco en oportunidad de dictar los actos en crisis lo hizo aplicando lo dispuesto por el art. 14 ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) antes referido. Al respecto, nótese que los inspectores señalan que en virtud de las devoluciones solicitadas en concepto de impuesto facturado vinculado a operaciones de exportación y asimilables conforme al acogimiento al régimen de reintegro establecido por la Resolución General Nº 1101/01 (AFIP), se efectuaron verificaciones y con motivo de las anomalías detectadas durante la circularización y en base a los antecedentes de fiscalizaciones anteriores realizadas a Italpiel S.A., se procedió a impugnar los créditos fiscales de las compras realizadas a la misma. (fs. 2/4 act. adm. cpo. de División Operaciones B”)

Es decir, que para la funcionaria firmante las resoluciones apeladas se trataban de meros actos administrativos de recaudación y por lo tanto la juez administrativa entendió que no debía solicitar el dictamen jurídico previo para su emisión, ni seguir los pasos procesales de rito.

Que no empece el carácter que le diera el organismo fiscal, lo cierto es que la Alzada mediante el pronunciamiento de fs.183/188vta. Por mayoría entendió que: “....los actos administrativos por los que se decide

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, se comportan como una verdadera determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente", resolviendo que este Tribunal resulta competente para entender en el caso al haberle otorgado a los actos en crisis el carácter de una determinación de oficio. Que ello no significa que deba entenderse o interpretarse válidamente que el Fisco debió seguir si o si el procedimiento reglado en los arts. 16 y sgtes. y por lo tanto en este caso en especial, no puede pretenderse que más allá que el firmante del acto revista la calidad de juez administrativo, éste debió haber requerido la emisión del dictamen jurídico previo, pues como se dijo para el Fisco sólo se trato del dictado de un mero acto recaudatorio, conforme lo establecido por el art.14 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Que asimismo, estimo pertinente destacar que la Alzada ha sostenido que "la falta de dictamen jurídico previo carece de virtualidad para provocar la nulidad absoluta del acto, pues este se ha dictado con arreglo a derecho,... de hacer lugar a la nulidad por esta sola causa, su consecuencia derivaría en una inútil reiteración de procedimiento para arribar a la misma decisión administrativa" (Fabripack SA 09/09/10 Sala II Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal).

Que a mayor abundamiento, no escapa a la suscripta que en los casos de actos emanados del Fisco Nacional donde se declaraba la caducidad de planes de facilidades de pago y se intimaba el pago del impuesto adeudado, la Alzada ha entendido que al no haberse seguido el procedimiento de determinación de oficio, no obstante haber interpretado que las resoluciones encuadraban en las previsiones del art. 159 de la ley 11.683, la nulidad decretada por haberse omitido el dictado del dictamen previo no era necesario, devolviendo los actuados a este organismo jurisdiccional para que se pronunciara sobre el fondo de la cuestión traída a debate (Cfe. fallos OFIS S.A. Expte. N° 28.284-I, Sala V de la CNACAF 21/11/2013, FABRIPACK S.A. Expte. N° 21.433-I, Sala II de la CNACAF 09/09/2010, entre otros.)

Que a tenor de lo expresado entiendo que la nulidad con fundamento en que el acto en crisis fue dictado sin haberse dictado el dictamen jurídico previo, o bien sin seguirse los pasos establecidos por el art.16 y sgtes. de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) no puede prosperar.

Que en tal sentido, tampoco procede la defensa de nulidad intentada con sustento en que por no haberse seguido el procedimiento de determinación de oficio se habría visto afectada en su derecho de defensa, puesto que conforme lo ha sostenido nuestro más Alto Tribunal "cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior" (Fallos 202:549, 247:52 cons. 1º; 267:393 cons. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (Fallos 205:249; consid. 5 y sus citas).

En cuanto al planteo que formula la actora de que los actos carecen de la debida causa, motivación y fundamentación, en lo que aquí interesa, cabe señalar que las resoluciones impugnadas cumplen con los requisitos externos de validez, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorar las circunstancias fácticas y/o jurídicas, cuestión que será analizada en los Considerandos siguientes.

Por todo lo expuesto corresponde desestimar el planteo de nulidad expuesto por la recurrente respecto de los puntos aquí tratados. Que no procede la imposición de costas toda vez que la misma fue formulada como otro agravio más de la defensa de fondo, sin otorgársele el carácter de previo y especial pronunciamiento.

V.- Que ello así, corresponde resolver si las operaciones que dieran lugar al crédito fiscal cuya devolución se solicitara han existido y fueron necesarias para llevar a cabo la actividad de exportación desarrollada por la firma recurrente, o como sostiene el ente fiscal no se habrían entregado los bienes con todos los requisitos formales y documentales que reflejan la configuración y exteriorización del hecho imponible, y en ese caso los actos apelados resultarían ajustados a derecho. A tal fin, estimo conveniente analizar los elementos agregados en los antecedentes administrativos allegados por el Fisco Nacional, que son los que sirvieron de base para el dictado de las resoluciones en crisis.

Que del informe de investigación (fs.60/65 de los antecedentes, cpo. O.I. Nº P3371/5), surge que la actividad principal de la actora es la de venta al por mayor de mercancías N.C.P., y que la actividad desarrollada es la comercialización de productos, los que se obtienen terminados o bien se adquieren las materias primas -cueros, químicos, colorantes- y se las envía a producir a terceros, para su etapa de curtido y terminación, siendo finalmente exportado, que no efectúa ningún proceso productivo, ni actividad en el mercado interno, contando con una sola persona en relación de dependencia. Los inspectores detallan que se realizó la verificación formal de la documentación emitida por la firma recurrente y la de los exportadores, concluyendo que las facturas analizadas coinciden con los importes, mercadería exportada y cantidades obtenidas de los despachos de exportación, examinando la documentación respaldatoria relacionada con la cobranza de las exportaciones, sin formular observaciones.

En punto a la verificación del crédito fiscal vinculado a exportaciones, indican que a través del sistema Fisco Base constataron que los créditos fiscales registrados por la actora se hallaban incluidos en los débitos fiscales declarados por sus proveedores, “por lo que no se detectaron inconsistencias” (sic). También dicen haber verificado que los bienes que generaron el crédito fiscal por el que solicita devolución corresponden a productos relacionados con la actividad que desarrolla la empresa. Por último agregan que se efectuó el cálculo de las cantidades de cuero que se relacionan con las exportaciones y del análisis de las cantidades adquiridas según facturas de compra y su comparación con las exportadas, se desprende que el importe de crédito fiscal que pretende recuperar se encuentra vinculado con las exportaciones.

Como otras tareas de auditoría se menciona la circularización a la firma Italpiel S.A., detallando los comprobantes de ventas a la recurrente y se indica que se comprobó la existencia de las facturas incluidas por la exportadora en sus solicitudes; se auditó la registración de dichas facturas en el Libro IVA-Ventas de Italpiel S.A. sin realizar observaciones, cotejando la inclusión de dichos débitos fiscales en las declaraciones correspondientes al IVA. Como corolario de ello, destacan que se verificó de conformidad la legitimidad de los créditos fiscales computados por el exportador.

Que puntualmente respecto al proveedor Italpiel S.A. del informe de investigación (fs.101/103 de los antecedentes, cpo. O.I. Nº P3371/5), surge que su actividad principal es el curtido y terminación de cueros, realizándose la verificación formal sin observaciones. Que asimismo, a fs.106/107 de las actuaciones, se informa que se lo circularizó constatándose la falta de presentación del impuesto a los bienes personales responsables sustitutos por el período 2003 y se le solicitó una serie de gastos y apertura de cuentas a proveedores, los que no fueron aportados. De este modo, informan que con motivo de las anomalías detectadas durante la circularización y en base a los antecedentes de fiscalizaciones se procede a impugnar los créditos fiscales de las compras realizadas.

Frente a las inconsistencias detectadas, es que el Fisco invalida los créditos fiscales con el proveedor analizado y pide su ingreso por entender que las operaciones no han sido realizadas con el mismo.

VI.- Que el art. 43 de la ley del IVA dispone que “Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren, por sus operaciones gravadas, el tributo que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de éstas les hubiere sido facturado, en la medida en que esté vinculado a la exportación y no hubiere sido ya utilizado por el responsable...” para agregar que “ … si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidada autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la ley N° 11.683, texto ordenado en e 1998 y sus modificaciones”.

Por su parte el artículo agregado a continuación del 43 establece que “Los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, ello sin perjuicio de su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos 33 y siguientes de la ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, mediante los procedimientos de auditoría que a tal fin determine el citado Organismo, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a la aludida acreditación, devolución o transferencia.”

“Las solicitudes que efectúen los exportadores, en los términos del párrafo anterior, deberán ser acompañadas por dictamen de contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación”.

“Cuando circunstancias de hecho o de derecho permitan presumir connivencia, los exportadores serán solidariamente responsables respecto del impuesto al valor agregado falsamente documentado y omitido de ingresar, correspondiente a sus vendedores, locadores, prestadores o, en su caso, cedentes del gravamen de acuerdo con las normas respectivas y siempre que los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago, hasta el límite del importe del crédito fiscal computado, o de la acreditación, devolución o transferencia originadas por dicho impuesto. A tal efecto será de aplicación el procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de la ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones”

Por su parte, la Resolución General (AFIP) N° 1101/01 -aplicable al caso- establece un régimen general de reintegro del IVA facturado por los exportadores y demás responsables, en virtud de las operaciones de exportación y las actividades y operaciones que reciban igual tratamiento, indicando que dichos contribuyentes deberán suministrar al organismo la información producida mediante la entrega del soporte magnético -acompañado del formulario de declaración jurada Nº 443/A- asimismo se indica que el mismo será acompañado de una nota y se detalla su confección. A fin de formalizar la presentación deberán aportar una serie de elementos que se indican, entre los que se encuentra un informe especial extendido por contador público independiente.

Que la Resolución General bajo análisis prevé que en el caso de las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia, el juez administrativo procederá a detraer los montos correspondientes de los importes consignados en la solicitud, cuando se detecten facturas o documentos equivalentes que correspondan a proveedores con CUIT no válida y/o inexistente, facturas o documentos equivalentes apócrifos, proveedores que no revistan la calidad de responsable inscripto en el IVA, proveedores que registren la baja en el citado impuesto con anterioridad a la fecha de emisión de la factura, o altas con posterioridad a la fecha mencionada y especifica en que casos no será de aplicación lo mismo (art.17).

Que conforme surge de las actuaciones antes reseñadas y en virtud de lo informado por los fiscalizadores, desde el punto de vista formal, la apelante había cumplido con los requisitos fijados por la normativa para las solicitudes efectuadas y en lo que hace a los créditos fiscales objeto de la presente, el ente fiscal otorgó los reintegros o admitió las compensaciones efectuadas (vide act. adm. fs.60 cpo. ago-2002, fs.59 cpo. sep-2002, fs.58 cpo. oct-2002); además del análisis de los antecedentes se evidencia que, con posterioridad a ello el organismo fiscal impugna los créditos fiscales, en las resoluciones apeladas en autos, con el fundamento de las verificaciones llevadas a cabo en el ejercicio de las facultades previstas por ley, debiendo señalarse que no se evidencia que se hubieran objetado las facturas en sí, es decir, en lo que hace a los requisitos y formalidades que deben contener, como así tampoco a la real existencia de la firma proveedora objetada ni a la actividad en la que se encuentra inscripta.

Que más allá de las invocadas facultades de verificación que posee el Fisco para invalidar el crédito fiscal reclamado con posterioridad a haber otorgado la devolución solicitada, es importante recalcar que para ello no deben existir sólo sospechas de que se estaría computando un crédito fraguado o inexistente, sino que tal afirmación debe estar sustentada por ciertos elementos que así también lo corroboren, y que en el caso de autos, de acuerdo con lo expuesto en los Considerandos precedentes no ha sido materia de discusión por parte del ente recaudador la existencia y materialidad de las operaciones realizadas, que las mismas se vinculan con las exportaciones efectuadas, que los montos correspondientes a las facturas observadas han sido abonados y que las facturas cumplen los requisitos y formalidades que deben contener.

Que, ello así, es el Fisco quien debía precisar concretamente por qué las operaciones debían ser consideradas como irreales o simuladas y no basarse en meras presunciones vinculadas con situaciones fácticas atribuidas a un tercero -proveedor-, que por vía indirecta le han sido imputadas a la recurrente, y en tal sentido si la actora cumplió con todos los recaudos legales exigidos no se le puede atribuir, como fundamento de la impugnación del crédito fiscal, inconsistencias del proveedor como la falta de presentación de declaraciones juradas correspondientes incluso a períodos posteriores, o que no aportó los mayores contables de algunas cuentas y documentación de la apertura de la cuenta proveedores, máxime que, a la fecha de la emisión de las facturas el Organismo Fiscal no informa que figurara en la base de facturas apócrifas. Que, por otro lado no puede pasarse por alto que los inspectores que fiscalizaron al proveedor observado solo se refieren a falta de exhibición de determinada documentación, sin valerse el Fisco de mayores argumentos, ni de otros medios de prueba para impugnar la operatoria.

Que la cuestión aquí planteada guarda relación con la resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ ordinario”, sentencia del 27/12/2011, donde se remite al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti (en particular el Considerando VI del mismo), donde se dijo:

“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 7° y 8°) 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.”

"En efecto, no puede caber 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)."

A tenor de lo expresado, cabe concluir que no hay elementos que permita sustentar o dar razón de las impugnaciones practicadas por el ente fiscal y en consecuencia corresponde revocar los actos apelados en todas sus partes, con costas a cargo de la parte vencida.

Que en virtud de la forma en que se resuelve la presente causa no procede pronunciarse respecto de los restantes planteos formulados en autos.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Revocar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

2°)Regular los honorarios del Dr. Alberto Vergara en el carácter de apoderado/patrocinante de la apelante en la suma de $17.160 (pesos diecisiete mil ciento sesenta), la que queda a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la tarea desarrollada por el citado profesional, conforme lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24432. Se deja constancia que la suma regulada no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones-

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Fisco Nacional y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.29 10:08:22 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.29 10:27:56 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.29 10:27:57 -03:00