

La Corte se expidió sobre el método para calcular la devolución del CF en el IVA a las exportaciones

En el acuerdo del día 11 de julio, la Corte Suprema dictó sentencia en la causa "C.412.L. "Compañía Mega S.A. c/ EN - AFIP DGI - Resol 93/04 94/04 (RDEX) y otros s/ Dirección General Impositiva", en la cual se discutía el reintegro del crédito fiscal del IVA por exportaciones. **Fallo completo** y **aspectos salientes destacados**

Bienes de uso. Habilitación. Requisito: la "puesta en marcha formal" de la empresa no es un requisito exigido por las normas aplicables

Hechos

La empresa actora demandó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) el recupero de crédito fiscal en concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) por exportaciones realizadas en el período fiscal correspondiente a enero, febrero, marzo y junio de 2001. Requirió, además, que la devolución se hiciera en dólares estadounidenses (de acuerdo al decreto 1387/01), o bien en su equivalente en pesos al tipo de cambio vigente al día de pago (conforme al decreto 261/02), para lo cual solicitó a la Corte la revisión de la doctrina del precedente "Cargill" (Fallos: 335:1036). Adicionalmente, pidió la devolución de los intereses que había abonado a la AFIP vinculados al pago anticipado de parte de esos créditos fiscales.

La AFIP, que había denegado los reintegros, sostuvo específicamente que no correspondía la devolución del crédito fiscal del IVA vinculado a la

adquisición de bienes de uso afectados a las exportaciones realizadas, en la medida en que esos bienes no se encontraban "habilitados" de acuerdo a la RG 616/99.

Sentencias de primera y segunda instancia

En primera y segunda instancia se rechazó la postura de la AFIP referida al alcance de la "habilitación de los bienes de uso". Se tuvo por acreditado que éstos se habían afectado a la producción de lo exportado y, por lo tanto, se admitió el planteo de la actora sobre este punto. Por lo tanto se ordenó la devolución de los importes de acuerdo con el orden de prelación previsto en el art. 43 de la ley del IVA y la doctrina del caso "Cargill" (voto de la mayoría).

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, por otra parte, rechazó la procedencia del reintegro sobre el período fiscal 6/2001, fundándose en que la actora había imputado ciertos comprobantes a dos períodos distintos sin duplicar el crédito fiscal pretendido.

Por último, en lo atinente a la tasa de interés aplicable a la repetición de tributos, con cita de Fallos: 308:283, confirmó la aplicación de la resolución 314/2004 del Ministerio de Economía.

Recursos de las partes

Ambas partes dedujeron recursos ordinarios de apelación ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, los cuales se consideraron formalmente admisibles por haberse dictado la sentencia recurrida con anterioridad al precedente "Anadon".

La actora planteó, en síntesis: a) la revisión del criterio adoptado por la mayoría del Tribunal en la causa "Cargill" (Fallos: 335:1036); b) la inaplicación del régimen de consolidación de deudas; c) el pago del recupero vinculado con el período junio de 2001 que había denegado la Cámara, ya que no hubo duplicación del crédito fiscal documentado, sino su apropiación en forma parcial en distintos períodos, hasta su cancelación.

Por su parte, el Fisco cuestionó: a) la procedencia del recupero vinculado con la inversión en bienes de uso anterior a la habilitación de éstos; b) solicitó

que se aplique el régimen de consolidación (leyes 25.344 y 25.725) en caso de que se haga lugar a la postura de la actora.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

El Tribunal rechazó los recursos de apelación interpuestos y confirmó parcialmente la sentencia de la Cámara, salvo en lo atinente al crédito correspondiente al período fiscal de junio de 2001.

En concreto, por unanimidad, no hizo lugar al recurso del Fisco en lo relativo al recupero correspondiente a los bienes de uso, al considerar que la “puesta en marcha formal” de la empresa no es un requisito exigido por las normas aplicables y que la AFIP no había cuestionado la legitimidad de esos créditos fiscales ni puesto en tela de juicio que se hubieran reunido los otros extremos requeridos para la procedencia del recupero.

Los demás puntos planteados por las partes fueron escindidos entre los distintos aspectos involucrados, con el objeto de alcanzar la mayoría absoluta de votos concordantes.

Así, se abordaron tres cuestiones:

1. Primera cuestión: cuál es el mecanismo a utilizar para el recupero de los créditos fiscales reclamados en los términos de la doctrina fijada en el caso “Cargill” (Fallos: 335:1036); si aquél se halla sujeto al régimen de consolidación de deudas; y si se debe reconocer el crédito fiscal correspondiente al período fiscal junio de 2001, y bajo qué reglas.

La cuestión fue decidida por mayoría.

Los jueces Rosenkrantz, Lorenzetti y Rosatti expresaron que el memorial de agravios de la actora padecía defectos de fundamentación, al no haber brindado argumentos de peso para sustentar el abandono de la postura mayoritaria asumida en el precedente “Cargill”. Sostuvieron que esa parte proponía el uso discrecional de cualquiera de las alternativas de recupero, pero que no controvertía que la ley había fijado distintos mecanismos para su restitución, asignándoles una denominación y orden de prelación (compensación, acreditación, devolución, transferencia), en forma tal que el reintegro en efectivo sólo procede cuando han sido agotados los anteriores y

subsiste un saldo pendiente de devolución. Añadieron que no se había acreditado la existencia de ese saldo pendiente, y que ello llevaba, además, a considerar anticipado el tratamiento de los agravios relativos a su eventual consolidación, ya que no había suma alguna determinada. Por último, con respecto a la negativa al recupero del crédito fiscal del ejercicio 6/2001, rechazaron las objeciones de índole formal realizadas por el Fisco.

Por su parte, los jueces Highton de Nolasco y Maqueda sostuvieron que correspondía hacer lugar al planteo de la actora con fundamento en la doctrina del precedente "Cargill" sustentada en el voto de la minoría. Y, con relación a los otros dos puntos (procedencia del recupero del crédito fiscal del ejercicio 6/2001 y a la consolidación de la eventual suma resultante) coincidieron con lo sustentado por los jueces Rosenkrantz, Lorenzetti y Rosatti, al respecto.

2. Segunda cuestión: si procede la repetición del monto ingresado por la actora en concepto de intereses generados por el pago anticipado que le había realizado el Fisco.

Sobre esta cuestión, por unanimidad, los cinco jueces hicieron lugar a la repetición de las sumas que habían sido ingresadas por la actora en concepto de intereses derivados del pago anticipado, con fundamento en el art. 81 de la ley 11.683.

3. Tercera cuestión: cuál es la tasa de interés aplicable al caso.

Este aspecto fue decidido por mayoría.

Los jueces Highton de Nolasco, Maqueda, Lorenzetti y Rosatti expresaron que, en lo relativo al cálculo de los intereses, la actora no había introducido un planteo de inconstitucionalidad adecuadamente fundado contra la aplicación de la citada resolución 314/2004 del Ministerio de Economía, motivo por el cual rechazaron su recurso en este aspecto.

Por su lado, el juez Rosenkrantz consideró que el planteo se hallaba suficientemente fundado y concluyó que la resolución 314/2004 del Ministerio de Economía no resulta aplicable al caso de autos. La ley 11.683, en particular el artículo 179, es la ley especial en los casos de repetición de

tributos y no fija la tasa de interés aplicable. La resolución 314/2004 del Ministerio de Economía no puede ser considerada una ley especial en el sentido de lo dispuesto por el artículo 768 del Código Civil y Comercial de la Nación porque carece de naturaleza reglamentaria y no es consecuencia de una delegación legislativa dispuesta por el Congreso de la Nación en base a los artículos 75, inc. 32, y 76 de la Constitución Nacional.

Agregó el juez Rosenkrantz que la fijación de la tasa de interés aplicable a los casos de repetición de tributos regidos por el artículo 179 de la ley 11.683 no puede ser determinada por una reglamentación realizada por el Presidente de la Nación puesto que, en última instancia, determina el alcance del derecho de propiedad del contribuyente. Por lo tanto, rige a su respecto la exigencia de reglamentación por medio de una ley, tal como lo establece el artículo 14 de la Constitución Nacional. Por otro lado, la resolución 314/2004 del Ministerio de Economía tampoco goza del status legal por tratarse del ejercicio de una facultad delegada por el Congreso de la Nación. El artículo 179 de la ley 11.683 nada dice sobre la tasa aplicable y tampoco delega la facultad de fijarla al Poder Ejecutivo o alguno de los organismos bajo su órbita. La resolución 314/2004 del Ministerio de Economía no puede, por lo tanto, ser considerada como el resultado del ejercicio de una función delegada por el Congreso Nacional. Establecida la inaplicabilidad de la resolución 314/2004 del Ministerio de Economía al caso de autos, sostuvo que resulta aplicable la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina.

En función de todo ello, se resolvió desestimar el recurso ordinario deducido por la demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia en cuanto había sido materia de dicha apelación; declarar desierto el recurso ordinario deducido por la actora en cuanto a la aplicación al caso de la doctrina "Cargill" -voto de la minoría en dicha causa-, con respecto a los períodos fiscales enero a marzo de 2001 y, en este aspecto, confirmar la sentencia con los alcances indicados; declarar procedente su recurso de apelación en el aspecto relativo al crédito correspondiente al período fiscal junio de 2001 y, con los alcances antes mencionados, revocar la sentencia. Por último, se decidió desestimar

el recurso de la actora en cuanto a la tasa de interés fijada sobre la suma cuya repetición se ordena y confirmar la sentencia. Con costas por su orden, en atención al fundamento del fallo y al resultado alcanzado.