

Buenos Aires, 8 de noviembre de 2011

Vistos los autos: "Cerro Vanguardia S.A. c/ A.F.I.P. s/  
demanda de repetición".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente  
tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos  
fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe  
remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora  
Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso  
extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas.  
Notifíquese y devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I.  
HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI  
- JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por la AFIP - DGI, representada por la Dra.  
Silvia Patricia del Carmen Bandini, con el patrocinio letrado de la Dra. María  
Teresa Blandino.

Traslado contestado por: Cerro Vanguardia S.A., representada por la Dra.  
Graciela M. Corchuelo Blasco.

Tribunal de origen: Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia.

Tribunal que intervino con anterioridad: Juzgado Federal de Primera Instancia  
de Río Gallegos.

*Procuración General de la Nación*

Suprema Corte :

- I -

A fs. 461/466, la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia confirmó el pronunciamiento de la instancia anterior que, en lo que aquí interesa, había ordenado a la AFIP restituir a la actora los reintegros anticipados de crédito fiscal de IVA que ésta, indebidamente y a consecuencia de la intimación cursada por el organismo recaudador, se había visto obligada a devolver luego de haberlos cobrado.

Para así decidir, indicó que se encuentra fuera de debate que las solicitudes de reintegro de crédito fiscal por exportaciones presentadas por Cerro Vanguardia S.A. (CVSA, en adelante) habían cumplido con los requisitos de la resolución general (AFIP) 65, que los permisos de embarque eran auténticos y que el cómputo de los créditos facturados y su tope se habían ajustado a las prescripciones del art. 43 de la ley del tributo.

Añadió que tampoco existe controversia en lo relativo a la conformación de una UTE entre Minera Mincorp S.A. (antecesora de CVSA) y Fomicruz S.E., los gastos e inversiones efectuados por esta UTE, su posterior cese como sujeto inscripto en el IVA, el acuerdo de accionistas en virtud del cual CVSA continuó con la explotación de las áreas exploradas por la UTE y el traspaso del crédito fiscal de ésta a CVSA, quien finalmente solicitó su reintegro en los términos de la ya citada resolución general (AFIP) 65.

En estas condiciones, afirmó que las UTE no revisten el carácter de sujeto pasivo del impuesto a las ganancias, motivo por el cual no resulta adecuado exigir que se cumplan los requisitos del art. 77 de la ley de ese gravamen, así como tampoco los fijados por la resolución general (DGI) 2.245, como condición para que transfieran sus derechos y obligaciones fiscales a alguno de sus componentes.

Por el contrario, manifestó que el art. 2° de la ley de IVA permite la reorganización de explotaciones y el cómputo, por parte de las empresas continuadoras, de los saldos de impuestos existentes en las reorganizadas, y añadió que la ausencia de una reglamentación específica no puede privar al contribuyente del ejercicio de un derecho conferido por la ley.

- II -

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 417/487, concedido a fs. 494 en cuanto se debate la aplicación e interpretación de normas de carácter federal.

Manifiesta que las solicitudes de reintegro anticipado de IVA por actividades de exportación presentadas por CVSA por los períodos 10/98 a 01/99 tienen su origen en los créditos fiscales pertenecientes a Mincruz UTE y tomados por CVSA en su declaración jurada de IVA del período 4/97, luego de la disolución de esa UTE.

Reconoce el organismo recaudador que verificó el cumplimiento de los requisitos exigidos por la resolución general (AFIP) 65, la autenticidad de los permisos de embarque y el cumplimiento de los demás recaudos fijados por el art. 43 de la ley de IVA, luego de lo cual hizo lugar al reintegro anticipado pedido.

Sin embargo, señala que con posterioridad impugnó los créditos fiscales reintegrados, pues ellos se respaldaban en facturas extendidas a nombre de Mincruz UTE y no a favor de quien solicitaba el reintegro (CVSA), lo que contraría lo dispuesto en el primer párrafo del art. 43 de la ley del tributo y, consecuentemente, intimó su devolución.

Esgrime también que el art. 2° de la ley de IVA habilita la transferencia de saldos de crédito fiscal entre empresas reorganizadas y continuadoras en los supuestos contemplados en el art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias pero, en este caso, la actora no ha dado cumplimiento a los requisitos fijados por la resolución general (DGI) 2.245 para acceder al beneficio.

Por último, agrega que el art. 24 de la ley de IVA limita la transferencia de los créditos fiscales a aquellos emergentes de ingresos directos (cfr. segundo párrafo), situación diferente de la que se configura en la especie, en la cual se trata del denominado "saldo técnico" del primer párrafo de ese precepto.

- III -

Considero que el recurso extraordinario deducido es formalmente procedente, pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales y la decisión ha sido contraria al derecho que el recurrente funda en ellas (art. 14, inc. 3°, ley 48).

*Procuración General de la Nación*

- IV -

Liminarmente, corresponde recordar que la UTE no constituye sociedad ni es -en principio- sujeto de derecho. Se trata de un “*contrato de unión transitoria*”, mediante el que las sociedades o los empresarios individuales se reúnen, sólo por un limitado período de tiempo, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro “*concreto*” (cfr. art. 377, ley 19.550).

Desde esta perspectiva, es importante poner de relieve que su contrato de constitución debe contener las obligaciones asumidas por los componentes de la UTE, las contribuciones debidas al “*fondo común operativo*” y los modos de financiar o sufragar las actividades comunes. Asimismo, dado que no constituye sociedad ni es sujeto de derecho, debe fijarse la proporción o método para determinar la participación de los contratantes en la distribución de sus resultados o, en su caso, los ingresos y gastos de la unión (cfr. art. 378, incs. 6° y 8°, respectivamente, ley 19.550).

Lo expuesto en los párrafos anteriores determina -como acertadamente lo destaca la cámara y entre otras consecuencias- que la UTE no revista como contribuyente en el impuesto a las ganancias por los resultados obtenidos, sino que cada componente liquidará y pagará el tributo proveniente de incorporar, en su patrimonio, las rentas producidas por la actuación de aquélla.

Bajo este prisma, es evidente para mí que la ley 23.765 ha conferido a la UTE una acotada subjetividad de derecho, restringida al IVA, como ya lo ha señalado V.E. en Fallos: 326:353 (en especial, cons. 5° y 7°), lo que contribuye a simplificar la mecánica de liquidación y pago de este tributo.

Para clarificar este concepto, basta imaginar por caso una UTE compuesta por diez miembros, que ha de emitir entonces -en virtud de la norma señalada- una única factura por las tareas que realiza, sustituyendo así los diez comprobantes que individualmente deberían extender cada uno de sus integrantes en caso de participar todos en el desarrollo de la obra común. De idéntica manera, y en cuanto a sus adquisiciones ahora, los créditos fiscales serán computados de manera unificada por la UTE, reemplazando así las diez facturas que también serían necesarias en caso que todos los miembros aporten una parte de tales compras.

Ahora bien, esta limitada personalidad tributaria desaparece con la disolución de la UTE, momento a partir del cual es forzoso colegir que los créditos fiscales de IVA asignados durante el lapso de su acotada vigencia deberán seguir idéntica suerte que el resto

de sus resultados, de sus ingresos y de sus gastos (cfr. art. 378, inc. 8°, ley 19.550). Esto conduce a admitir que el saldo a favor del primer párrafo del art. 24 de la ley del tributo deberá pasar definitivamente hacia sus componentes, en lo que constituye una consecuencia propia de la naturaleza transitoria de la unión (art. 377), limitada a la duración de la obra que constituye su objeto (art. 378, inc. 2°).

En este punto, no es ocioso recordar que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo ni cada norma sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos: 294:223; 327:5649).

Por ello, reitero que -a la luz del carácter transitorio de la unión y la acotada subjetividad de derecho restringida al IVA, atributos ambos configurados por el legislador nacional- los créditos fiscales de IVA deben recibir similar tratamiento que el resto de sus resultados, de sus ingresos y de sus gastos, pasando a sus componentes luego de su disolución (arg. art. 378, inc. 8°, ley 19.550).

Para finalizar este acápite, destaco que en la interpretación de las normas impositivas debe atenderse a su fin y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo formal, sustitutivo de la sustancia que define la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva (Fallos 287:408 y 315:1284, entre otros).

También desde esta atalaya, y más allá de cuestiones técnicas de imputación, resulta indudable la existencia de un crédito fiscal cuyo titular era la UTE, sin que el ente recaudador haya invocado y mucho menos demostrado perjuicio alguno al erario público, toda vez que se encuentra fuera de debate la efectiva realización de las operaciones que lo sustentan y el pago del correspondiente impuesto al valor agregado por esa etapa (art. Fallos: 326:353, cons. 12° y 13°).

- V -

La solución que propicio no se altera por los preceptos invocados por la AFIP en sustento de su postura, los que considero notoriamente extraños a la materia en debate.

*Procuración General de la Nación*

En efecto, tanto el art. 4º, inc. a), como el art. 24 de la ley de IVA regulan el supuesto de los “herederos” y “legatarios” de sujetos responsables inscriptos en el tributo, dedicados con habitualidad a la venta de cosas muebles o a la realización de actos de comercio accidentales con ellas, situación diferente al cese de las uniones transitorias de empresa como la aquí analizada.

Por su parte, entiendo que tampoco se aplica el art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones), toda vez que, como acertadamente puntualizó el tribunal apelado, las UTE no revisten el carácter de sujeto pasivo de ese tributo y, por ende, no pueden ser objeto de los procesos de reorganización empresaria allí contemplados.

En último término, cabe recordar una vez más la inveterada doctrina del Tribunal que sostiene que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos otros). Ello así, porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284).

Pienso que estas claras pautas hermenéuticas convalidan el acierto de la decisión adoptada por la cámara, al ratificar que los miembros de la UTE se encuentran legalmente habilitados para computar los saldos técnicos de IVA no empleados por ésta luego de su cese, que ellos han debido sufragar en su carácter de componentes (art. 378, incs. 6º y 8º, ley 19.550). Una respuesta negativa, que impida definitivamente todo uso de esos créditos fiscales y conduzca irremediablemente a su pérdida, no aparece entonces como una derivación razonable de la acotada subjetividad pasiva de la UTE frente al IVA, simultáneamente congruente con las obligaciones de sus miembros de contribuir al “Fondo Común Operativo”, sufragar las actividades comunes y participar en los gastos de la unión.

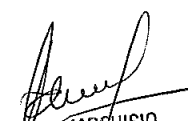
Más aún, cuando se advierte que en una hipotética situación contraria, -esto es, cuando el saldo técnico de la UTE al momento de su cese sea favorable al Fisco por ser mayores los débitos que los créditos fiscales-, el IVA resultante a favor del ente recaudador no se pierde, sino que serán esos componentes los que deberán aportar lo necesario para su cancelación, en cumplimiento de lo dispuesto por el art. 378, incs. 6º y 8º, de la ley 19.550.

- VI -

En virtud de los argumentos aquí expuestos, corresponde confirmar la sentencia en cuanto ha sido materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 3 de agosto de 2010

ES COPIA LAURA M. MONTI

  
ADRIAN N. MARCHISIO  
Prosecretaria Administrativa  
Procuración General de la Nación  
27/4/10