Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 6 de marzo de 2014.

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Bufete Industrial Argentina S.A. c/ EN —AFIP— DGI s/ Dirección General Impositiva", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia de primera instancia y, en consecuencia, admitió la demanda y dejó sin efecto la resolución 86/07 (DI RCEN) de la AFIP que había denegado la solicitud de transferencia de un crédito fiscal de $ 59.946,87, proveniente del saldo de libre disponibilidad expresado en la declaración jurada del IVA del período febrero de 2003, realizada a favor de Cabaña Avícola Jorju SACIF y Agrop.

2°) Que en su sentencia, el tribunal de alzada señaló que de la compulsa de las actuaciones administrativas se desprendía que la actora había solicitado el 18 de marzo de 2003 la transferencia de su crédito fiscal por saldo de IVA, de acuerdo con los artículos 24, segundo párrafo, de la ley del gravamen, 29 de la ley 11.683 y con la resolución general 2948 (DGI) entonces vigente, y que el fundamento de la negativa del Fisco Nacional radicó en la existencia de declaraciones juradas rectificativas en el IVA, por los períodos 2, 3, 5 del año 2000 que implicarían que no se habría cumplido con lo dispuesto por el inc. a, del artículo 1° de la resolución general (AFIP) 1466.

Al respecto, la cámara consideró que una interpretación armónica del ordenamiento jurídico deja ver que la condición reglamentaria aludida no está prevista en las leyes aplicables. Por otra parte, puso de relieve que esa limitación tampoco resulta razonable habida cuenta de que el mismo reglamento permite la transferencia de créditos fiscales resultantes tras una determinación de oficio, lo que importaría —a su criterio— agravar injustificadamente la posición de aquéllos contribuyentes que voluntaria y espontáneamente rectificaron su declaración primitiva, sin que haya sido cuestionada esta conducta por el Fisco.

Asimismo puntualizó que desde la perspectiva que brinda el principio de la realidad económica, contemplado en el artículo 2° de la ley 11.683, se llega a un resultado similar toda vez que las rectificaciones en cuestión fueron debidas —en su mayor parte— a la omisión de haber computado en su oportunidad retenciones y percepciones que le fueron efectuadas durante el período respectivo, pero cuyo comprobante fue emitido por los agentes con posterioridad. Sobre el particular, la sala agregó que el monto del crédito fiscal sobre el que versa la causa surge de la declaración jurada de abril de 2001 y que fue trasladado sin modificaciones hasta febrero de 2003, cuando se realizó la transferencia impugnada por la AFIP.

3°) Que contra tal sentencia, el Fisco Nacional interpuso recuso extraordinario, cuya denegación dio origen a la presente queja.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

El organismo recaudador aduce, en síntesis, que el a quo no ha respetado lo dispuesto por el artículo 1° de la resolución general (AFIP) 1466. En efecto, asevera que la existencia de declaraciones juradas rectificativas –salvo las que sólo se refieran a meros errores de cálculo– obsta a la autorización de la transferencia del crédito fiscal. Por otra parte, afirma, entre otros argumentos, que la sentencia apelada efectúa una equivocada referencia al artículo 119 de la ley 11.683 para sustentar su decisión, pues dicha norma regula una situación de hecho diferente de la aquí planteada. Además, tacha de arbitrario a lo resuelto por el a quo.

4°) Que el recurso es formalmente admisible en tanto se encuentra en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal –como lo son el artículo 24 de la ley de IVA, 29 de la ley 11.683 y artículo 1° de la RG 1466– y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido adversa al derecho que el apelante funda en ellas (artículo 14, inc. 3°, ley 48). En cambio, corresponde desestimar los agravios fundados en la tacha de arbitrariedad, pues la decisión apelada no presenta deficiencias que permitan descalificarla en los términos de la referida doctrina.

5°) Que en primer lugar, cabe poner de relieve que no se encuentra discutido en las presentes actuaciones que el saldo de que se trata es de los denominados "de libre disponibilidad" (artículo 24, segundo párrafo, de la ley del IVA); que el monto que el contribuyente intentó transferir constaba en su declaración jurada –original– del período 2/02, el que surgió de su de-

claración jurada —también original— del período 4/01; que dicha solicitud fue denegada sola y exclusivamente con la invocación de declaraciones juradas "rectificativas" en el IVA de los períodos 2 a 5 del año 2000, por considerar la AFIP que tal circunstancia importaba un apartamiento de lo establecido por el artículo 1° de la citada resolución general 1466. Además, cabe destacar que el Fisco Nacional no puso en tela de juicio ni la "existencia" ni la "legitimidad" de tales créditos.

6°) Que el segundo párrafo del art. 24 de la ley de IVA (t.o. en 1997) autoriza la transferencia de créditos fiscales de libre disponibilidad en el IVA, en tanto establece que los saldos del impuesto allí contemplados, favorables al contribuyente, emergentes de ingresos directos "podrán ser objeto de las compensaciones y acreditaciones previstas en los artículos 35 y 36 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), o, en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables en los términos del segundo párrafo del citado artículo 36".

Por otra parte, el artículo 29 de la ley 11.683 (artículo 36 en el t.o. en 1978), dispone que "cuando en virtud de disposiciones especiales que lo autoricen, los créditos tributarios puedan transferirse a favor de terceros responsables, su aplicación por parte de estos últimos a la cancelación de sus propias deudas tributarias, surtirá los efectos de pago sólo en la medida de la existencia y legitimidad de tales créditos".

7°) Que con respecto a la citada norma de la ley de procedimiento tributario, esta Corte ha establecido —en un pre-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

cedente citado reiteradamente por la actora a lo largo del pleito en sustento de su derecho (conf. fs. 7 vta., 9/9 vta., 182, 231/231 vta. y 240 vta.)– que si bien no es una genérica habilitación a disponer de ese modo de tales saldos, sí fija los principios básicos a los que habrán de sujetarse las transferencias en los casos en que otras leyes permitan efectuarlas, tal como ocurre con la ley 23.349, sin que el organismo fiscal pueda soslayar o convertir en letra muerta la disposición legal que establece esta opción para los contribuyentes (causa "FM Comercial S.A. c/ D.G.I. s/ impug. acto adm.", Fallos: 324:1848, considerando 6°).

8°) Que en ese contexto normativo, cabe concluir que la limitación establecida en el inc. a del artículo 1° de la resolución general (AFIP) 1466, en cuanto excluye de la posibilidad de la transferencia de créditos fiscales de saldos de IVA aquellos casos en que el contribuyente haya presentado declaraciones juradas rectificativas, agrega una condición que no está prevista en la ley, y que por lo tanto no puede impedir el ejercicio del derecho que el ordenamiento legal confiere al contribuyente, según la doctrina que surge del citado precedente de Fallos: 324:1848.

9°) Que ello es así máxime cuando las circunstancias fácticas del caso no permiten advertir –tal como adecuadamente se señala en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal– qué perjuicio, dificultad o impedimento se le causa al Fisco Nacional por la existencia de las declaraciones juradas rectificativas antes mencionadas (confr. considerando 5° de la presente).

En efecto, en el caso sub examine, el organismo recaudador, durante el lapso de más de cuatro años que media entre el 18 de marzo de 2003 —fecha en que se presentó la solicitud de la convalidación de la transferencia solicitada— y el 21 de marzo de 2007 —fecha de emisión del acto denegatorio que agotó la vía administrativa— pudo ejercer con plenitud sus facultades de fiscalización sobre el contribuyente que promovió estas actuaciones y, en consecuencia, de estimarlo pertinente, en dicho plazo, pudo impugnar las declaraciones juradas de éste en los términos de los artículos 16, 17 y cctes. de la ley 11.683 —cosa que no hizo— y de esta forma iniciar un procedimiento determinativo de oficio.

10) Que en virtud de las conclusiones expuestas, resultaría inoficioso el examen de los demás agravios expresados por la recurrente, pues no podrían variar la decisión del pleito.

Por lo expuesto, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de éste. Con

-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-costas. Notifíquese, agréguese la presentación directa a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 60 y, oportunamente, devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

CARMEN M. ARGIBAY

Recurso de hecho interpuesto por la **AFIP-DGI**, representada por el Dr. **Raúl Martínez Pita**, con el patrocinio letrado de los Dres. **Enrique Carlos Carballo y Sergio Cerdán.**

Tribunal de origen: **Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 2.**