

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 26 de junio de 2012.

Vistos los autos: "Cargill S.A.C.I. c/ E.N. - AFIP DGI (GC) - resols. 9, 10 y 13/04 s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1°) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar la sentencia de la instancia anterior, hizo lugar a la demanda y dejó sin efecto las resoluciones administrativas 13/04 (fs. 25/30 y 74/79), 9/04 (fs. 32/38 y 130/136) y 10/04 (fs. 99/105) por las que la AFIP-DGI rechazó los reclamos de la actora por diferencias en la liquidación de reintegros del IVA correspondientes a exportaciones realizadas en los meses de diciembre de 2001, febrero de 2002 y enero de 2002, respectivamente.

En consecuencia, el a quo dispuso que los reintegros solicitados por la peticionaria debían realizarse íntegramente en dólares, convertidos al tipo de cambio vigente a la fecha de hacerse efectivo cada uno de ellos con más intereses del 6% anual computados a partir de dicha fecha, detrayéndose de los montos así convertidos los importes correspondientes a retenciones y percepciones —expresadas en pesos— que aquella debía ingresar al Fisco Nacional.

2°) Que para así decidir, la cámara señaló, en primer lugar, que si bien las resoluciones cuestionadas en autos habían sido dictadas a raíz de denuncias de ilegitimidad, el juez de primera instancia las había considerado actos administrativos susceptibles de ser impugnados judicialmente. Al respecto, en-

tendió que la AFIP había consentido tal decisión al no haber recurrido la sentencia y, por tal motivo, juzgó que eran improcedentes los planteos formulados sobre ese punto al contestar los agravios de la actora.

En lo relativo a la cuestión de fondo, consideró que asistía razón al reclamo de la accionante pues, en su concepto, el reintegro del IVA contenido en el precio de los productos exportados en diciembre de 2001 y en enero y febrero del año siguiente -que según el decreto 1387/01 se computó en dólares- debía efectuarse transformando primero la suma correspondiente a la actora en pesos según el nuevo tipo de cambio (tres dólares por cada peso en el ejemplo dado en la sentencia) a fin de deducir las retenciones y percepciones -en pesos- adeudadas por aquélla, en lugar de computar -como lo sostuvo el ente recaudador- la totalidad de tales conceptos en moneda nacional a la paridad "uno a uno" y calcular en dólares sólo el saldo resultante a favor del contribuyente.

3°) Que contra lo así resuelto la demandada dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 228/228 vta.) que fue bien concedido por el a quo (fs. 230), en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 251/261 y su contestación por la actora a fs. 266/282.

4°) Que la AFIP-DGI se agravia de la sentencia apelada por considerar que la cámara debió haber tratado su planteo



Corte Suprema de Justicia de la Nación

referente a que no corresponde habilitar la vía judicial para impugnar los actos administrativos que resolvieron las pretensiones que la empresa canalizó mediante denuncias de ilegitimidad. En tal sentido destaca que como la decisión del juez de primera instancia le resultó favorable respecto al fondo del asunto mal podía apelarla, por lo que mantuvo el cuestionamiento procesal en oportunidad de contestar la expresión de agravios de la actora, concluyendo que resulta incorrecto considerar -como lo hizo la alzada- que medió consentimiento de su parte al respecto.

En lo relativo al aspecto sustancial de la controversia, aduce, en síntesis, que de los decretos 1387/01 y 261/02 surge que el pago en dólares procede respecto de las devoluciones de IVA que se encontraban pendientes, pero que no alcanza a las sumas afectadas a la compensación de las deudas de los exportadores con el Fisco en concepto de retenciones y percepciones, pues lo contrario -compensar deudas tributarias pesificadas y no actualizadas con dólares al tipo de cambio posterior al abandono de la convertibilidad- importaría un enriquecimiento sin causa del contribuyente en detrimento de las arcas de la Nación.

5º) Que con respecto a la habilitación de la instancia judicial, asiste razón al organismo recaudador en cuanto a las críticas que formula a la cámara por haber considerado que su parte había consentido la decisión de la anterior instancia por no haberla apelado, y que era improcedente el planteo efectuado al contestar los agravios de la actora.

En efecto, a quien obtuvo sentencia favorable en primera instancia no puede exigírsele que apele tal decisión para que la alzada revise determinados fundamentos o capítulos examinados en el pronunciamiento en sentido opuesto al pretendido por el litigante, pues habría ausencia de gravamen —desde el punto de vista procesal— que hiciera viable el recurso. Por lo tanto, la jurisprudencia de esta Corte estableció, a fin de salvaguardar el derecho de defensa del litigante que se encuentra impedido de efectuar tales cuestionamientos por vía de apelación, que éste puede plantear, al contestar el memorial de su contraria, los argumentos o defensas desechados en la instancia anterior (confr. doctrina de Fallos: 253:463; 258:7; 300:1117; 311:696; 315:2125, entre otros).

6°) Que tal criterio resulta aplicable al caso de autos pues la sentencia de primera instancia, si bien entendió —contrariamente a lo sostenido por el Fisco Nacional— que correspondía habilitar la vía judicial de impugnación, concluyó rechazando la demanda por las razones que expuso sobre la cuestión de fondo. En tales condiciones, la oportunidad procesal idónea para que la AFIP mantuviera su planteo opuesto a la habilitación de instancia era —tal como lo hizo— la contestación del memorial de agravios de su contraria, ya que —por las razones expresadas en el considerando que antecede— no hubiese resultado procedente la apelación de su parte.

7°) Que sin perjuicio de ello, cabe poner de relieve que, en rigor, la oposición del organismo recaudador a la admisibilidad de la acción contencioso administrativa sólo puede entenderse referida a la impugnación de las resoluciones 9/04 (fs.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

32/38 y 130/136) y 13/04 (fs. 25/30 y 74/79) pues, en efecto, mediante ellas la AFIP - DGI se expidió en sendas denuncias de ilegitimidad formuladas por la actora.

En cambio, en la resolución 10/04 (confr. fs. 99/105), el organismo recaudador asignó expresamente a la presentación efectuada por Cargill S.A. "el carácter de recurso de apelación de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 74 del Decreto N° 1397/79", puntualizando que "ha sido presentado en tiempo hábil" (fs. 101). Por lo demás, tal resolución, tras rechazar la petición de la actora, ordena hacerle saber que con ella quedaron agotadas las instancias administrativas y que, de acuerdo con lo establecido en el tercer párrafo del citado art. 74, sólo puede ser impugnada "por la vía prevista en el artículo 23 de la ley N° 19.549" (fs. 104/105). En consecuencia, resulta claro que en lo referente a la mencionada resolución 10/04 la instancia judicial ha sido correctamente habilitada para decidir sobre el cuestionamiento efectuado por la actora, pues el propio organismo administrativo calificó a ese acto en términos que no pueden dejar dudas al respecto.

8°) Que en tales condiciones, y dado que la cuestión de fondo sobre la que versan las tres resoluciones es sustancialmente análoga, el Tribunal procederá a examinar dicha cuestión en virtud de lo precedentemente señalado en orden a la resolución 10/04, en la inteligencia de que un pronunciamiento sobre los agravios relativos a la habilitación de la instancia judicial en lo referente a las resoluciones 9/04 y 13/04 sólo re-

sultaría conducente en el caso de que asistiese razón a la actora en el aspecto sustancial de la controversia.

9°) Que la cuestión central a decidir en la presente causa consiste en establecer si el derecho de la actora a solicitar ~~y obtener~~ la devolución en dólares estadounidenses del IVA abonado por la adquisición de bienes o la locación de servicios afectados a las operaciones de exportación realizadas durante la vigencia del título V (arts. 43 a 46) del decreto 1387/2001 (derogado en los términos del decreto 261/2002), comprende a los créditos fiscales objeto de reintegro involucrados en el período respectivo en su totalidad, para luego descontarse de esa suma los importes de las retenciones y percepciones practicadas por la empresa en pesos; o bien comprende exclusivamente al saldo resultante tras la compensación de las retenciones y percepciones adeudadas por el exportador al Fisco Nacional.

10) Que, en lo que aquí interesa, cabe señalar que el sistema de recuperado o reintegro del impuesto al valor agregado para exportadores regulado por el art. 43 de la ley 23.349 (t.o. en 1997 y sus modif.) permite obtener la restitución del crédito fiscal utilizando diferentes mecanismos (compensación, acreditación, devolución y transferencia) según un determinado orden de prelación.

En efecto, el recuperado se materializa principalmente mediante la compensación del crédito fiscal con el saldo a pagar del impuesto al valor agregado que el exportador deba ingresar al Fisco Nacional por las operaciones gravadas realizadas en el



Corte Suprema de Justicia de la Nación

mercado interno (ley del tributo, art. 43, primer párrafo y resol. gral. 616/1999 -art. 18-).

A su vez, en razón de lo previsto por la resol. gral. 1101/2001 -que estableció un régimen transitorio y de excepción a fin de viabilizar el diligenciamiento de los reintegros solicitados por los exportadores remitiendo a las partes pertinentes de la resol. gral. 616/1999-, de existir un remanente después de la compensación prevista en el primer párrafo del art. 43 de la ley, éste debe compensarse con los importes de las retenciones o percepciones del impuesto al valor agregado que el exportador hubiere practicado o efectuado a terceros en su condición de sujeto responsable del tributo y que, en consecuencia, debe ingresar a la AFIP (resol. gales. 1101/2001 -art. 19- y 616/1999 -Título III: arts. 48 a 52-). Al respecto cabe señalar que de no efectuar esta compensación, el exportador se encontraría obligado a abonar tales sumas en efectivo como condición para que la solicitud de acreditación, devolución o transferencia de los importes previstos en el segundo párrafo del art. 43 resulte automáticamente aceptada (resol. cit., arts. 1º y 29 -pto. 3-). De tal manera, si dentro del mismo período fiscal se produce el vencimiento para ingresar las retenciones y percepciones, la norma reglamentaria habilita a los exportadores a que no los ingresen a la AFIP, imponiéndoles el deber de informar por nota anticipadamente al organismo recaudador la decisión de realizar la compensación (idem, art. 50), que consistirá en imputar su importe contra el monto total por el que se formule la solicitud de reintegro correspondiente (ibidem, art. 49).

La prioridad del mecanismo de compensación en el sistema en examen se advierte, por lo demás, en la circunstancia de que la resolución que adopte el juez administrativo respecto de la solicitud de reintegro interpuesta por el exportador consignará "c) los importes y conceptos compensados de oficio" (resol. gral. 616/99 -art. 28-, inc. c), destacándose que cuando "proceda la impugnación parcial de los créditos imputados en las solicitudes, dicha impugnación operará en el siguiente orden: a) contra la devolución, b) contra la transferencia, c) contra las acreditaciones, d) contra las compensaciones" (art. 30).

Si tras la compensación prevista en el título III de la resolución general 616/99 quedase un saldo pendiente de reintegro, éste será acreditado contra el saldo deudor que el exportador tenga en otros impuestos cuya recaudación esté a cargo de la AFIP (art. 43 -segundo párrafo- de la ley del tributo).

La ley del gravamen señala que en defecto de la acreditación señalada -esto es, sólo cuando no sea posible acreditar el remanente contra otros impuestos- el saldo resultante puede ser objeto de devolución o transferencia a terceros, a opción del exportador (art. 43, párrafo segundo).

11) Que según lo afirmó reiteradamente el Tribunal, si la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que ellos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:166; 304:1820; 307:928; 314:1849; y causa "Gomer S.A. c/ AFIP DGI - resol. 15 y



Corte Suprema de Justicia de la Nación

29/98 s/ Dirección General Impositiva", sentencia del 4 de septiembre de 2007).

Sobre tales pautas, si el legislador ha instituido bajo el genéricamente denominado sistema de recupero (Fallos: 316:1332, considerando 6º) o reintegro del impuesto al valor agregado para exportadores (Fallos: 316:2832 -considerando 4º-; 324:1833 -considerando 11-; y dictamen de la Procuradora Fiscal -considerando V- al que remitió la Corte en la citada causa "Gomer"), diversos mecanismos de restitución del crédito fiscal y les ha asignado una denominación y prelación determinadas -compensación, acreditación, devolución y transferencia-, resulta inaceptable que una norma específicamente referida a uno de tales mecanismos -la devolución- sea extendida a los demás mediante un empleo promiscuo de tales conceptos, como se efectúa en la sentencia apelada.

12) Que, en consecuencia, cabe concluir que cuando el decreto 1387/2001 dispone que "*los exportadores podrán solicitar que la devolución del impuesto prevista en (el segundo párrafo del artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones), sea determinada y efectivizada en dólares estadounidenses*" (art. 43), se refiere, efectivamente, a la "devolución", y ésta tiene lugar sólo sobre el saldo de las sumas pendientes de reintegro una vez utilizados los mecanismos de compensación y acreditación.

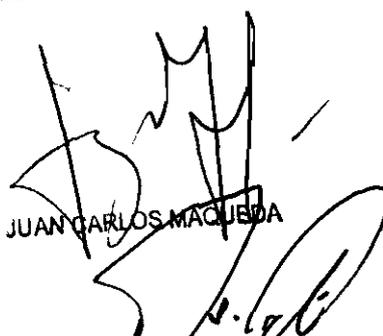
13) Que la conclusión a la que se llega se encuentra corroborada con el propósito perseguido por la norma (art. 43 del decreto 1387/01). En efecto, en sus fundamentos se alude a

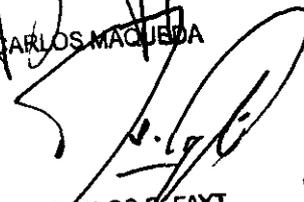
la finalidad de conjurar "el riesgo de cambio" que pesa sobre "la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado que [los exportadores] no hubieren podido absorber en sus operaciones gravadas ni compensar contra otros gravámenes, de conformidad al artículo 43, segundo párrafo, de la ley..." (el subrayado es del Tribunal; confr. párrafo 34 de los considerandos del decreto citado).

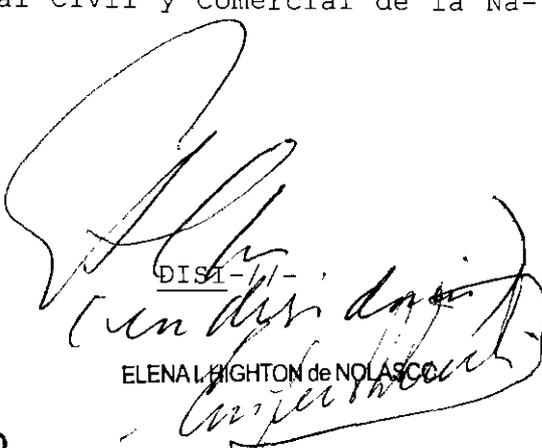
14) Que en atención a la conclusión a la que se llega en cuanto a la legitimidad y validez de la res. 10/04, y en orden a lo señalado en el considerando 8° de la presente, cabe concluir que resultaría inoficioso pronunciarse sobre los agravios relativos a la habilitación de la instancia judicial para impugnar las resoluciones 9/04 y 13/04 del organismo recaudador, en tanto la pretensión de la actora no podría en ningún caso prosperar.

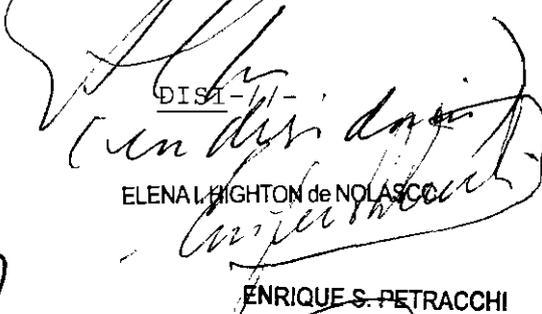
Por ello, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda. Con costas de todas las instancias a la actora vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

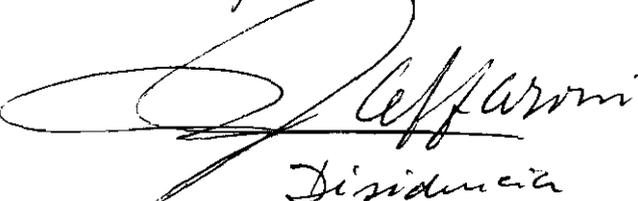

RICARDO LUIS LORENZETTI


JUAN CARLOS MACQUEDA


CARLOS S. FAYT


DISI-11-
ELENAL BIGHTON de NOLASCO


ENRIQUE S. PETRACCHI


Disidencia
E. RAUL ZAFFARONI



Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-DENCIA DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON de NOLASCO Y DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAÚL ZAFFARONI

Considerando:

1°) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar la sentencia de la instancia anterior, hizo lugar a la demanda y dejó sin efecto las resoluciones administrativas 13/04 (fs. 25/30 y 74/79), 9/04 (fs. 32/38 y 130/136) y 10/04 (fs. 99/105) por las que la AFIP-DGI rechazó los reclamos de la actora por diferencias en la liquidación de reintegros del IVA correspondientes a exportaciones realizadas en los meses de diciembre de 2001, febrero de 2002 y enero de 2002, respectivamente.

En consecuencia, el a quo dispuso que los reintegros solicitados por la peticionaria debían realizarse íntegramente en dólares, convertidos al tipo de cambio vigente a la fecha de hacerse efectivo cada uno de ellos con más intereses del 6% anual computados a partir de dicha fecha, detrayéndose de los montos así convertidos los importes correspondientes a retenciones y percepciones —expresadas en pesos— que aquella debía ingresar al Fisco Nacional.

2°) Que para así decidir, la cámara señaló, en primer lugar, que si bien las resoluciones cuestionadas en autos habían sido dictadas a raíz de denuncias de ilegitimidad, el juez de primera instancia las había considerado actos administrativos susceptibles de ser impugnados judicialmente. Al respecto, en-

tendió que la AFIP había consentido tal decisión al no haber recurrido la sentencia y, por tal motivo, juzgó que eran improcedentes los planteos formulados sobre ese punto al contestar los agravios de la actora.

En lo relativo a la cuestión de fondo, consideró que asistía razón al reclamo de la accionante pues, en su concepto, el reintegro del IVA contenido en el precio de los productos exportados en diciembre de 2001 y en enero y febrero del año siguiente —que según el decreto 1387/01 se computó en dólares— debía efectuarse transformando primero la suma correspondiente a la actora en pesos según el nuevo tipo de cambio (tres dólares por cada peso en el ejemplo dado en la sentencia) a fin de distraer las retenciones y percepciones —en pesos— adeudadas por aquélla, en lugar de computar —como lo sostuvo el ente recaudador— la totalidad de tales conceptos en moneda nacional a la paridad “uno a uno” y calcular en dólares sólo el saldo resultante a favor del contribuyente.

3°) Que contra lo así resuelto la demandada dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 228/228 vta.) que fue bien concedido por el a quo (fs. 230), en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 251/261 y su contestación por la actora a fs. 266/282.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

4°) Que la AFIP-DGI se agravia de la sentencia apelada por considerar que la cámara debió haber tratado su planteo referente a que no corresponde habilitar la vía judicial para impugnar los actos administrativos que resolvieron las pretensiones que la empresa canalizó mediante denuncias de ilegitimidad. En tal sentido destaca que como la decisión del juez de primera instancia le resultó favorable respecto al fondo del asunto mal podía apelarla, por lo que mantuvo el cuestionamiento procesal en oportunidad de contestar la expresión de agravios de la actora, concluyendo que resulta incorrecto considerar -como lo hizo la alzada- que medió consentimiento de su parte al respecto.

En lo relativo al aspecto sustancial de la controversia, aduce, en síntesis, que de los decretos 1387/01 y 261/02 surge que el pago en dólares procede respecto de las devoluciones de IVA que se encontraban pendientes, pero que no alcanza a las sumas afectadas a la compensación de las deudas de los exportadores con el Fisco en concepto de retenciones y percepciones, pues lo contrario -compensar deudas tributarias pesificadas y no actualizadas con dólares al tipo de cambio posterior al abandono de la convertibilidad- importaría un enriquecimiento sin causa del contribuyente en detrimento de las arcas de la Nación.

5°) Que con respecto a la habilitación de la instancia judicial, asiste razón al organismo recaudador en cuanto a las críticas que formula a la cámara por haber considerado que su parte había consentido la decisión de la anterior instancia

por no haberla apelado, y que era improcedente el planteo efectuado al contestar los agravios de la actora.

En efecto, a quien obtuvo sentencia favorable en primera instancia no puede exigírsele que apele tal decisión para que la alzada revise determinados fundamentos o capítulos examinados en el pronunciamiento en sentido opuesto al pretendido por el litigante, pues habría ausencia de gravamen —desde el punto de vista procesal— que hiciera viable el recurso. Por lo tanto, la jurisprudencia de esta Corte estableció, a fin de salvaguardar el derecho de defensa del litigante que se encuentra impedido de efectuar tales cuestionamientos por vía de apelación, que éste puede plantear, al contestar el memorial de su contraria, los argumentos o defensas desechados en la instancia anterior (confr. doctrina de Fallos: 253:463; 258:7; 300:1117; 311:696; 315:2125, entre otros).

6°) Que tal criterio resulta aplicable al caso de autos pues la sentencia de primera instancia, si bien entendió —contrariamente a lo sostenido por el Fisco Nacional— que correspondía habilitar la vía judicial de impugnación, concluyó rechazando la demanda por las razones que expuso sobre la cuestión de fondo. En tales condiciones, la oportunidad procesal idónea para que la AFIP mantuviera su planteo opuesto a la habilitación de instancia era —tal como lo hizo— la contestación del memorial de agravios de su contraria, ya que —por las razones expresadas en el considerando que antecede— no hubiese resultado procedente la apelación de su parte.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

7°) Que sin perjuicio de ello, cabe poner de relieve que, en rigor, la oposición del organismo recaudador a la admisibilidad de la acción contencioso administrativa sólo puede entenderse referida a la impugnación de las resoluciones 9/04 (fs. 32/38 y 130/136) y 13/04 (fs. 25/30 y 74/79) pues, en efecto, mediante ellas la AFIP - DGI se expidió en sendas denuncias de ilegitimidad formuladas por la actora.

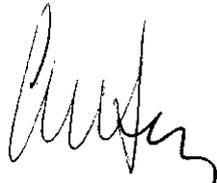
En cambio, en la resolución 10/04 (confr. fs. 99/105), el organismo recaudador asignó expresamente a la presentación efectuada por Cargill S.A. "el carácter de recurso de apelación de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 74 del Decreto N° 1397/79", puntualizando que "ha sido presentado en tiempo hábil" (fs. 101). Por lo demás, tal resolución, tras rechazar la petición de la actora, ordena hacerle saber que con ella quedaron agotadas las instancias administrativas y que, de acuerdo con lo establecido en el tercer párrafo del citado art. 74, sólo puede ser impugnada "por la vía prevista en el artículo 23 de la ley N° 19.549" (fs. 104/105). En consecuencia, resulta claro que en lo referente a la mencionada resolución 10/04 la instancia judicial ha sido correctamente habilitada para decidir sobre el cuestionamiento efectuado por la actora, pues el propio organismo administrativo calificó a ese acto en términos que no pueden dejar dudas al respecto.

8°) Que el juez de primera instancia señaló que, si bien en las Resoluciones 9 y 13 se había calificado a los reclamos de pago de diferencias como *denuncia de ilegitimidad*, en la resolución 10 se lo interpretó como *recurso de apelación*, todo

ello con respecto a los correspondientes actos administrativos de alcance individual, concernientes a las resoluciones de pago anticipado. Añadió que, más allá de las calificaciones asignadas, lo concreto y cierto es que se trató de precisos cuestionamientos que exigían un pronunciamiento explícito y que, dado que el propio ente recaudador calificó a las resoluciones aquí cuestionadas como actos administrativos definitivos con virtualidad para tener por agotadas las vías recursivas propias de dicha instancia, resultaba evidente que el propio ente recaudador no consideró como definitivas a las resoluciones de pago anticipado, sino a las aquí cuestionadas, por lo que la vía judicial intentada aparecía como oportuna (fs. 168 vta./169).

9°) Que al contestar el traslado del memorial de la contraria, la demandada, si bien mantuvo su defensa, se limitó a reiterar dogmáticamente su postura en el sentido de que debieron haber sido recurridas las resoluciones sobre el pago anticipado, sin hacerse cargo siquiera mínimamente de las razones dadas por el juez para fundar lo resuelto. Por consiguiente, tales alegaciones carecen de virtualidad para revertir lo decidido, máxime cuando resulta de las resoluciones 9 y 13 que, en forma explícita, la propia AFIP declaró su carácter definitivo y que habían quedado agotadas las vías recursivas (v. fs. 30 y 37). En consecuencia, cabe concluir que también respecto de las mencionadas resoluciones ha sido correctamente habilitada la instancia.

10) Que la cuestión central a decidir en la presente causa consiste en establecer si el derecho de la actora a solicitar —y obtener— la devolución en dólares estadounidenses del IVA abonado por la adquisición de bienes o la locación de servi-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

cios afectados a las operaciones de exportación realizadas durante la vigencia del título V (arts. 43 a 46) del decreto 1387/2001 (derogado en los términos del decreto 261/2002), comprende a los créditos fiscales objeto de reintegro involucrados en el período respectivo en su totalidad, para luego descontarse de esa suma los importes de las retenciones y percepciones practicadas por la empresa en pesos; o bien comprende exclusivamente al saldo resultante tras la compensación de las retenciones y percepciones adeudadas por el exportador al Fisco Nacional.

11) Que cabe señalar que el sistema de recupero o reintegro del impuesto al valor agregado para exportadores regulado por el art. 43 de la ley 23.349 (t.o. en 1997 y sus modificaciones) permite obtener la restitución del crédito fiscal utilizando diferentes mecanismos (compensación, acreditación, devolución y transferencia).

En primer término, el recupero se materializa mediante la compensación del crédito fiscal con el saldo a pagar del impuesto al valor agregado que el exportador deba ingresar al Fisco Nacional por las operaciones gravadas realizadas en el mercado interno (ley del tributo, art. 43, primer párrafo, y resolución general 616/1999, art. 18).

Si la compensación mencionada no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante le será acreditado al exportador y deberá compensarse con los importes de las retenciones o percepciones del impuesto al valor agregado que el exportador hubiese practicado o efectuado a terceros en su condición de sujeto responsable del tributo y que, en conse-

cuencia, debe ingresar a la AFIP (resolución general 1101/2001, art. 19 y 616/1999, Título III, arts. 48 a 52). Cabe señalar que, de no efectuar esta compensación, el exportador se encontraría obligado a abonar tales sumas en efectivo como condición para que la solicitud de acreditación, devolución o transferencia de los importes previstos en el segundo párrafo del art. 43 citado resulte automáticamente aceptada (conf. resol. cit. arts. 1° y 29, p. 3).

Si tras la compensación prevista en el Título III de la resolución general 616/99 quedase un saldo pendiente de reintegro, éste será acreditado contra el saldo deudor que el exportador tenga en otros impuestos cuya recaudación esté a cargo de la AFIP (art. 43, segundo párrafo de la ley del tributo).

La ley del gravamen señala que en defecto de la acreditación señalada, es decir, cuando no sea posible acreditar el remanente contra otros impuestos, el saldo resultante puede ser objeto de devolución o transferencia a terceros, a opción del exportador (art. 43, párrafo segundo).

12) Que, según surge de lo expuesto, el art. 43 de la ley del tributo regula dos regímenes diferenciables, ya que en el primer párrafo admite la compensación del crédito fiscal con las deudas que por ese impuesto registrara el exportador a título propio, en tanto el segundo párrafo de la norma se refiere a la situación en que el exportador no hubiese realizado la compensación antes autorizada, o existiese un saldo, caso en el que podrá —en lo que aquí interesa— compensarlo con las retenciones efectuadas respecto de terceros.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Resulta inequívoco que el Título III de la resolución general 616/99 regula la hipótesis contemplada en el segundo párrafo del art. 43 de la ley del tributo. En ese marco, las normas pertinentes determinan el mecanismo para efectuar la compensación dentro del régimen de reintegro, como lo indican en forma expresa los arts. 48 y 49 de la citada resolución, en tanto aluden a la relación funcional y operativa entre la compensación autorizada y el impuesto por el cual se solicita el reintegro o el anticipo del monto del impuesto a reintegrar. Así, el art. 49 citado, en su último párrafo, ratifica que la compensación se encuentra comprendida en el régimen de reintegros, puesto que califica a las retenciones y/o percepciones como "anticipo del monto del impuesto a reintegrar".

13) Que, por otra parte, el decreto 1387/2001 en su Título V, art. 43 se refiere únicamente al segundo párrafo del art. 43 de la ley del impuesto al valor agregado, disponiendo que a los efectos de lo allí establecido, los exportadores podrán solicitar que la devolución del impuesto sea determinada y efectivizada en dólares estadounidenses.

14) Que, en el marco normativo descripto, aparece infundada la pretensión de la AFIP de escindir el régimen de reintegro, a los efectos de deslindar la compensación del crédito fiscal con las retenciones en concepto de IVA, respecto de la determinación del saldo a devolver al exportador.

En efecto, el funcionamiento del sistema de reintegro se compone de diversas operaciones autorizadas, que forman parte del esquema legal, en tanto conducen a la determinación del sal-

do que será objeto de devolución. El mecanismo instrumentado por la ley y sus normas complementarias, no solamente se encuentra formalmente regulado dentro de capítulos que refieren a las operaciones que lo componen, sino que muestra una concepción integrada para la determinación del saldo de esas operaciones a moneda constante. En ese sentido, tal como lo señaló la Asesoría Legal del ente recaudador (fs. 76/7 y 120), solicitar la acreditación, compensación, devolución o repetición, es en todo caso indiferente, porque en definitiva se trata de la misma acción dirigida a obtener la restitución de lo abonado.

15) Que, en ese orden, carece de apoyo la pretensión de la AFIP de circunscribir el ejercicio de la opción prevista en el art. 43 del decreto 1387/01 a la mera conversión de la cifra final para la devolución del saldo, sobre la base de una interpretación literal de su texto. Ese precepto, al establecer que "...los exportadores podrán solicitar que la devolución del impuesto prevista en dicha norma sea determinada y efectivizada en dólares estadounidenses", denota que no solamente se refiere al pago que será efectivizado en moneda extranjera, sino a la *determinación* del monto, concepto que indudablemente remite a los procedimientos de compensación antes examinados y que concluyen con la *devolución* del tributo.

El proceder que propicia la entidad recaudadora, a la vez tendría por efecto limitar la excepción a las normas de pesificación dispuesta en el decreto 261/2002 a la estricta hipótesis de conversión del saldo final para su devolución, desconociendo que de ese modo aplica una pesificación previa que des-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

virtúa el sentido de la excepción, y que pretende efectuarla a una relación cambiaria que tampoco justifica idóneamente.

16) Que, por otra parte, asiste razón a la cámara de apelaciones cuando destaca que el régimen legal debe ser el mismo existan o no adelantos de reintegro, ya que esta circunstancia no puede tornarse en un elemento desventajoso para el exportador, por el que el crédito fiscal expresado en dólares sufra una reducción por efecto de la relación cambiaria, que no lo afectaría si no registrase retenciones sujetas a compensación.

17) Que, por las razones expuestas, los agravios de la demandada deben ser desestimados íntegramente, lo que conduce a la confirmación de la sentencia apelada en todas sus partes.

Por ello, se confirma la sentencia de fs. 221/223, con costas a cargo de la vencida.



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



E. RAUL ZAFFARONI

Interpuso el recurso ordinario de apelación: **El Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por las **Dras. María Alejandra Repila y Alcira Souto**.

Contestó el memorial **Cargill S.A.C.I.**, representada por el **Dr. Roberto O. Gil**, con el patrocinio letrado del **Dr. Ricardo Martelli**.

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

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