

Impuesto Al Valor Agregado Recupero Credito Fiscal Prueba Operacion

JURISPRUDENCIA

Impuesto al valor agregado. Recupero. Crédito fiscal. Prueba.

Operación Corresponde revocar la sentencia y confirmar la resolución administrativa del Fisco mediante la que se ordenó disminuir los créditos fiscales correspondientes a los recuperos de IVA de la actora por los períodos fiscales marzo 2004 y febrero 2005, habida cuenta de que la actora no logró demostrar la existencia de las operaciones invocadas como generadoras de créditos fiscales, fundamentalmente, en razón de la ausencia de capacidad operativa de la firma proveedora.

En Buenos Aires, a los 20 días del mes de febrero de 2015, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los autos ?Oleaginosa Moreno Hermanos SA c/ EN-AFIP-DGI-Resol 138/09 (COM 11/09 - DR2) s/ Dirección General Impositiva?, Causa N° 15832/2010, y planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho la sentencia apelada, el Señor Juez de Cámara, Doctor Sergio Gustavo Fernández dice:

I.- Que a fs. 652/656 la Sra. Juez a quo hizo lugar a la demanda interpuesta por la actora y anuló la Resolución DE LGCN N° 138/2009 y el Comunicado DV DyR2 11/09, en tanto disminuyeron los créditos fiscales correspondientes a los recuperos de IVA marzo/2004 y febrero/2005 (ambos incluidos), respecto de las operaciones celebradas con el proveedor Semicer S.A. En consecuencia, ordenó la restitución de las sumas reclamadas, con más sus intereses. Impuso las costas por su orden. Para así decidir, consideró que el criterio fiscal resultaba contrario a la jurisprudencia de esta Cámara y al precedente ?Biltdown? (CSJN, Fallos 334:1854) del Alto Tribunal, puesto que se basaba exclusivamente en irregularidades fiscales del proveedor, mientras que la actora habría probado en forma suficiente la existencia de las operaciones impugnadas. En efecto, concretamente, ponderó que, a su entender: a) al momento de celebrarse las operaciones, Semicer S.A. se encontraba inscrita tanto ante la AFIP, como ante el Registro Fiscal de Operadores de Granos, y contaba con la CUIT correspondiente; b) la existencia física de la mercadería, su adquisición y el posterior circuito de comercialización para la exportación, según cartas de porte, tickets de balanza y contratos de compraventa intervenidos con las obleas emitidas por la Bolsa de Cereales de Bahía Blanca y de Buenos Aires; c) las facturas cumplían todos los requisitos que la norma exigía, inclusive la Clave de Autorización de Impresión otorgada por la propia AFIP; d) los importes de IVA fueron correctamente retenidos y se corresponden con las facturas que constan en los libros contables; e) la actora pagó las facturas vinculadas a las operaciones; f) la actora consultó las bases de archivo de la propia AFIP, AFIP-RETROWEB y Base APOC; g) del informe pericial no surgen irregularidades ni inconsistencias. De esta forma, concluyó que la actora actuó en forma diligente y que no puede exigírsele que efectúe exhaustivas investigaciones que guardan similitud con las tareas de verificación y fiscalización, propias del Fisco. Es por ello que hizo lugar a la demanda, anuló la Resol. DE LGCN N° 138/2009 (y el Comunicado DV DyR2 11/09) y ordenó la restitución de las sumas reclamadas por la actora, con más sus intereses.

II. Que contra la distribución de costas por su orden interpuso recurso de apelación la actora a fs. 657, la cual expresó agravios a fs. 668/667 -contestados por la contraria a fs. 681/682-, en los cuales sostiene que la sentencia recurrida no fundamenta debidamente razones válidas para apartarse del principio objetivo de la derrota establecido en el art. 68 del CPCCN. III. Que el fallo fue también apelado por la demandada a fs. 659, quien expresó agravios a fs. 670/679, los cuales fueron replicados por la actora a fs. 683/687. Se agravia de la interpretación que efectúa el magistrado de las pruebas aportadas por la actora. Alega que la comprobación de las actividades de exportación no resulta suficiente para que proceda el recupero del gravamen. Agrega que el Fisco negó en todo momento la realidad de las operaciones cuestionadas pues estimó que el proveedor Semicer S.A. fue utilizado para maniobras ilícitas consistentes en el blanqueo de compras marginales de cereales. Por lo demás, el proveedor carecía de capacidad operativa para llevar a cabo dichas operaciones. De esta forma, toda vez que no pudo demostrar la actora que el proveedor efectivamente tuviera la capacidad operativa, económica y financiera para efectuar las ventas cuestionadas, afirma que no se puede tener por probado el hecho imponible a la luz del principio de la realidad económica. Ello pues, la mera aportación de facturas y el cumplimiento de los requisitos exigidos normativamente no resultarían suficientes para que proceda, sin más, la devolución del crédito fiscal abonado en etapas anteriores.

IV. De modo liminar es imprescindible advertir que no he de seguir a las partes en todas sus argumentaciones, así como tampoco he de volcar en este voto la totalidad del resultado del análisis de los planteos formulados en torno de las cuestiones introducidas y debatidas, sino que limitaré la exposición a aquéllos aspectos que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso, pues conforme lo tiene dicho reiterada doctrina y la constante jurisprudencia del Alto Tribunal -con fundamento en elementales razones de buen sentido-, los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes ni a ponderar la totalidad de los elementos de juicio aportados, sino abordar y dar tratamiento a aquéllos que se estimen conducentes y relevantes para resolver la cuestión y arribar a la solución definitiva (conf.

C.S.J.N., Fallos: 144:611; 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, en igual sentido, Fassi, S. C. y otro ?Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado, Anotado? Tomo I, pág.825; Fenocchiato, E. C. y Arazi, R. ?Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Anotado?, t.1, pág. 620). V. En primer término cabe precisar que resulta de aplicación al caso la doctrina sentada por esta Sala, en la causa ?Calimboy?, oportunidad en la que se dejó expresado que: ?...conforme tiene dicho una uniforme y reiterada jurisprudencia, para que el crédito fiscal pueda computarse deben cumplirse una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al periodo fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en el factura o documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre la emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo (conf. esta Sala, causa N° 22862/2005, in re ?Calimboy SA c/EN AFIP-DGI - resol 17/05 (RDEX) (año 99) s/Dirección General Impositiva?, del 20/05/2010). A lo que debe añadirse, que a los fines del aludido reconocimiento, el contribuyente debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas en donde se encuentra el impuesto discriminado; y a su vez para que el contribuyente pueda computar este crédito fiscal, necesariamente tiene que haber existido la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación, para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el IVA en la etapa anterior (conf. esta Sala, causa N° 39644/2010, in re ?Foods Land SA c/ EN -AFIP DGI RESOL 8/10 Y 156/10 (DEX) s/Dirección General Impositiva?, del 28/08/2014; Sala IV, ?Matarasso Export SRL c/EN - AFIP DGI - resol 92/02 y 1660/02, del 11/12/2007).?

Bajo tales premisas, se deben ponderar las probanzas producidas en la especie con el objeto de determinar si se cumplen esos requisitos respecto de la operación invocada como generadora de los créditos fiscales insinuados. A estos efectos, no puede soslayarse que ?frente a la natural dificultad que pesaría sobre el organismo fiscal tener que probar la ?no existencia? de las operaciones observadas ante las particularidades advertidas por ese organismo que creaban una seria duda sobre su acaecimiento, es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de demostrar por distintos medios de prueba sobre la verdad de sus dichos?. Y que ?...las exigencias derivadas del art. 377 del código procesal deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:31 y 294:69)? (conf. esta Sala, ?Foods Land SA?, ya citado). VI. Habiendo dejado ello establecido, deber ser precisado que el argumento central en que se sustentan los actos administrativos cuya revocación persigue la actora, y a la cual hiciera lugar la decisión de primera instancia, radica en la inexistencia de las operaciones invocadas como generadoras de los créditos fiscales atento la ausencia de capacidad operativa de Semicer SA. En rigor, lo que no ha conseguido acreditar la firma exportadora es la existencia de las operaciones que habrían generado el crédito fiscal que reclama. En este sentido, cabe destacar que la investigación desarrollada por el fisco permitió comprobar numerosas irregularidades que permiten poner seriamente en duda la realidad de las operaciones cuestionadas. En primer lugar, se observó que la firma Semicer S.A. no posee instalaciones ni oficina alguna, pues los domicilios denunciados no presentan actividad comercial alguna. Las instalaciones de Semicer S.A. fueron alquiladas en el año 2003 a la firma H.N. Flori S.A. (v. Resolución DE LGCN N° 138/2009 obrante a fs. 2597/2616 de las actuaciones administrativas reservadas en Secretaría, espec. fs. 2604), razón por la cual debe descartarse que en las mismas se haya acopiado el cereal vendido a la actora con posterioridad a dicha fecha (en el caso, los períodos impugnados van desde marzo del 2004 a febrero del 2005), no habiéndose detectado ni denunciado domicilio o instalación válida alguna. Asimismo, se constató que quien figura como titular de la firma, el Sr. Antonini, demostró, mediante fotocopias de la transferencia y del acta de directorio en que consta su renuncia a la firma, haber transferido la compañía en 2004 a los Sres. Eugenio Giachetti y Juan Suppa (conf. Res. N° 138/2009 cit., espec fs. 2604). Sin embargo, el Sr. Giachetti afirmó desconocer a la firma Semicer S.A., a la vez que informó sobre la pérdida de su documento nacional de identidad, que dio lugar a una supuesta suplantación de identidad, que fuera debidamente denunciada, debido a numerosos inconvenientes que la misma le generó (conf. Res. N° 138/2009 cit., espec fs. 2605). Se detectó que también la firma Granos y Servicios S.A. fue constituida utilizando el documento apócrifo del Sr. Giachetti. A lo antedicho cabe agregar que la firma Semicer S.A. hasta el año 2004 presentó declaraciones juradas y retenciones con débitos en cero, mientras que súbitamente luego de febrero de 2004 surgen compras de grandes volúmenes de cereal, a pesar de que su planta se encontraba alquilada a la firma Flori S.A. (conf. Res. N° 138/2009 cit., espec fs. 2605). Por lo demás, con relación a los pretendidos proveedores de Semicer SA, se observó que se trataba de sujetos insolventes sin capacidad operativa ni financiera, que fueron incluidos en la base APOC, ya que fueron utilizados como interpósita persona con el fin de simular maniobras ilícitas para el blanqueo de compras marginales de cereal. Intimada al respecto la firma Semicer S.A. para que aportara documentación en respaldo

de dichas operaciones, no fue contestado el primer requerimiento, mientras que el segundo fue devuelto con la leyenda ?Firma Disuelta? (conf. Res. N° 138/2009 cit., espec fs. 2606). VII. Obsérvese que la prueba producida por la parte actora, aunque abundante, no alcanza para contrarrestar el carácter ficto que el Fisco Nacional le atribuye a las compraventas consignadas en la facturación, a raíz de la investigación al proveedor. Ello pues la documental aportada -facturas, cartas de porte, tickets de balanza, etc.- no resultan suficientes cuando, como aquí ocurre, el ente recaudador se ha ocupado de demostrar aquellos extremos que tornan carentes de credibilidad a las operaciones invocadas, avalando de tal modo las impugnaciones formuladas a su respecto. En dichos casos, no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re ?Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento?, del 3-7-12; y ?Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI?, del 11-9-12), extremo que, incumplido en la especie, ha justificado el ajuste. Es que las observaciones formuladas por el organismo recaudador, no aparecen sustentadas únicamente en los incumplimientos del proveedor a sus deberes fiscales, sino que, como se advierte de la compulsa de los antecedentes administrativos, se ha ocupado de verificar la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, y ha sustentado la impugnación sobre la base de efectivas comprobaciones en base a las cuales tuvo en cuenta de modo particular, la inexistencia de capacidad operativa del proveedor y la carencia de estructura que permita justificar las operaciones atribuidas. De modo que en el caso y frente a tales contundentes pruebas aportadas por el fisco -que no fueron desvirtuadas por elementos concretos aportados por el contribuyente-, bien se advierte que la resolución de la Sra. Juez a quo se ha basado en un examen superficial y se ha apartado de los términos y fundamentos de la pretensión del organismo recaudador, por lo que se impone a esta Cámara la revisión de lo decidido. Cabe añadir que ante circunstancias análogas, no se ha considerado relevante que el proveedor no figurase en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contara con autorización para emitir comprobantes (conf. esta Sala, Causa N° 27618/2013, ?Giménez Rosa Martina (TF 29583-I) c/ DGI?, del 19-11-13; y Sala II, Causa N° 17663/13, ?Agroservicios Sur SA (TF 33325-I) c/ DGI?, del 10-13), pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas. Resultó pues erróneo el criterio expresado en el pronunciamiento recurrido, dado que la inspección fiscal aportó elementos probatorios que sustentaron de un modo suficiente y fundado a las resoluciones cuestionadas (el informe final de inspección agregado a las actuaciones administrativas, expresa de manera detallada las circunstancias constatadas y las pruebas recabadas por la inspección para cuestionar las operaciones, como antecedente y sustento de lo resuelto), lo que impone admitir los agravios del fisco, revocar la sentencia apelada y confirmar los actos impugnados por la actora. VIII. Que, por último, resulta menester aclarar que yerra la Sra. Juez a quo en aceptar el planteo de la actora en base al fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ?Biltdown?, en la cual -con remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal- se expresó que ?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 operó?... ?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 los establezca. Y, en segundo término lleva a que el Fisco se vea librado 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 que la ley así lo autorice?. (Conf. CSJN in re: ?Biltdown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIPDGI) s/ ordinario?, sentencia del 27/12/11). Al respecto, es preciso señalar que en el citado caso no se discutía la existencia y materialidad de las operaciones realizadas que vinculaban a la actora con sus proveedores, sino si las normas condicionan el derecho al reintegro del IVA por exportación al hecho del efectivo ingreso del gravamen a las arcas fiscales por parte de los proveedores. Razón por la cual no resulta aplicable al caso de marras, toda vez que la cuestión aquí debatida radica en la inexistencia de las operaciones (Conf. esta Sala, Causa N° 7795/08, in re ?Molinos Río de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ Dirección General Impositiva?, del 03/04/12). En mérito a lo expuesto, voto por revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda incoada, con costas de ambas instancias a la vencida (art. 68, primer párrafo, del código procesal). En atención al modo en que se decide, deviene inoficioso expedirse sobre el recurso de apelación interpuesto por la actora a fs. 657. Los Dres. Carlos Manuel Grecco y Jorge Esteban Argento adhieren al voto precedente. En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal RESUELVE: I. Revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda incoada. Con costas de ambas instancias a la vencida (art. 68, primer párrafo, del código procesal). II. En atención al modo en que se decide, deviene inoficioso expedirse sobre el recurso de apelación interpuesto por la actora a fs. 657. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ Correlaciones: Nidera SA c/AFIP y otro s/DGI- Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala I

- 20/03/2012

000368E