

## Solicitud De Reintegro De Exportacion Credito Fiscal Prueba

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

### JURISPRUDENCIA

Solicitud de reintegro de exportación. Crédito fiscal. Prueba Se confirma la sentencia que rechazó la demanda y confirmó las resoluciones desestimatorias del reintegro de exportación, por entender que no ha podido acreditar la firma exportadora la existencia de las operaciones que habrían generado el crédito fiscal. En Buenos Aires, a los 1 días del mes de diciembre de 2016, 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 ?Oleaginoso Moreno Hermanos SACIFIA c/ EN-AFIP DGI-Resol 5/11 s/ Dirección General Impositiva?, Causa N° 29918/2011, 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. 1212/1221 la Sra. Juez a quo rechazó la demanda interpuesta por la actora y, en consecuencia, confirmó las Resoluciones N° 05/2011 (SDG OIGC) y su anterior 14/2010 (DE DYTR), en cuanto desestimaron las solicitudes de reintegro de exportación de los meses 01/2004, 02/2004, 04 a 07 de 2004 y 09 a 12 de 2004. Impuso las costas a cargo de la vencida. Para así decidir, destacó que mediante la resolución 14/2010 (DE DYTR) el Departamento de Devoluciones y Trámites de la Dir. de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales dispuso rechazar parcialmente las devoluciones anticipadas por la suma de \$33.251,88 y no hacer lugar, en forma parcial, a las acreditaciones y compensaciones solicitadas por la suma de \$29.851,96, por exportaciones de los períodos antes mencionados, vinculados a los proveedores AGRO SAN IGNACIO SRL, DESIDERIO Y RUBÉN OGGIONI SH, MARIELA EMILIANI y JOSÉ LUIS MARTÍNEZ. Advirtió que no se había podido constatar la existencia y veracidad de las operaciones sometidas a análisis como efectuadas por dichos proveedores, por lo que resultaba improcedente el reintegro del IVA. Se consideró que la actora no había acompañado los elementos indispensables para validar las operaciones en cuestión, alegando que no importa exigir al contribuyente la demostración del efectivo ingreso a las arcas del Fisco del impuesto pagado a sus proveedores, sino la prueba de la existencia de la operación por la que se pagó el IVA y su vinculación con la exportación. Sostuvo que para el reconocimiento del crédito fiscal debe demostrarse la real existencia de las operaciones declaradas como generadoras del referido crédito, y no basta que se acredite el cumplimiento de los recaudos formales. La Sra. Juez consideró que el argumento central en que se sustenta el acto administrativo, cuya revocación se persigue, para desestimar el crédito fiscal radica en la inexistencia de las operaciones invocadas como generadoras de aquél. Destacó que los elementos de prueba aportados por la actora carecen de virtualidad para revertir el criterio fiscal y que no se discute la existencia formal de los mentados proveedores, sino la real existencia de la operación que habría sido acordada entre éstos y la empresa. Ante todo lo expuesto por el ente fiscalizador, la Sra. Juez destaca que la investigación permitió comprobar numerosas irregularidades que ponen en duda la realidad de las operaciones cuestionadas. II. Que la parte actora apeló la sentencia a fs. 1222, fundó su recurso a fs. 1236/1252, que fue replicado por la demandada a fs. 1254/1258. En primer término, la actora se agravia de lo que considera una equivocada apreciación de la prueba, en torno a la realidad de las operaciones por parte del a quo. Señala aspectos formales y materiales para sustentar su agravio. Respecto a los aspectos formales señala que: 1) la totalidad de los proveedores se encontraban inscriptos ante la AFIP con anterioridad a la realización de las operaciones cuestionadas por el organismo fiscalizador; 2) la AFIP autorizó la impresión de las facturas de los proveedores cuestionados y, en ese momento, debió verificar el cumplimiento de los requisitos del art. 21 de la Resolución General N° 100/98; 3) las facturas de los proveedores tenían CAI (Código de Autorización de Impresión) vigente y, previo a la impresión de cada factura, la AFIP verificó la situación fiscal de los contribuyentes y autorizó la impresión de las mismas; 4) ninguno de los proveedores se encontraba en la base de Facturas Apócrifas a la fecha de la realización de las operaciones (fueron incluidos tiempo después); 5) los proveedores se encontraban inscriptos en el Registro de Operadores de Granos (RFOG); y 6) la actora, además de documentar y registrar cada una de las operaciones cuestionadas en sus libros contables, cumplió con su obligación de consultar la base AFIP-REPROWEB (que administra la AFIP y en la cual califica la conducta fiscal de los contribuyentes). En ninguna de todas las consultas el sistema nunca arrojó una calificación que impidiera la contratación con los proveedores ahora cuestionados. Por lo expuesto, entiende que toda la prueba acompañada no fue abordada por el Tribunal inferior, toda vez que la sentencia no hace mención a ella. Se agravia diciendo que no se ha valorado la documental acompañada. Señala aspectos materiales, diciendo que, todas y cada una de las operaciones se encontraban acreditadas con las respectivas cartas de porte, documento que se solicita al organismo competente mediante un procedimiento especial. Afirma, también, que todas las firmas ratificaron haber intervenido en las operaciones realizadas entre su mandante y el respectivo proveedor y que las mismas fueron canceladas mediante transferencias bancarias. Esto implica que el cereal objeto de las operaciones cuestionadas fue comercializado y entregado por terceros ajenos a

representada, lo que demuestra la realidad de las adquisiciones de soja efectuadas por la actora y la existencia del propio proveedor cuestionado. Por último, en relación al aspecto material, manifestó que los pagos se realizaron de conformidad con lo establecido por la ley 25.345 y que se adjuntó el ANEXO PAGOS en el cual se detalló la foja o la fecha en que ingresó el pago en la cuenta bancaria del respectivo proveedor por la cual se le transfirió la parte correspondiente del IVA. Por lo tanto, dice, la realidad y cancelación de las operaciones se encuentra acreditada. En su segundo agravio, la actora, se basa en que la sentencia avala la traslación a los contribuyentes de funciones de verificación y fiscalización propias de la AFIP. Se agravia en tanto que la sentencia recurrida pretende imponer a los contribuyentes la obligación de indagar acerca de la real capacidad contributiva del proveedor, cuando este hecho, dice la actora, resulta una potestad- deber del organismo de control, no endosable a los contribuyentes. Continúa diciendo 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 él operó. Ello constituye dos inaceptables conclusiones: primero, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca y, en segundo lugar, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, sin ley que así lo autorice. III. Que, 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; Fenocchietto, E. C. y Arazi, R. ?Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Anotado?, t.1, pág. 620). IV. Que, tal como lo puso de relieve la demandada, en la contestación de agravios de fs. 1254/1258, resulta de aplicación al caso la doctrina sentada por esta Sala el 20 de mayo de 2010, en la causa ?Calimboy SA c/EN AFIP-DGI - resol 17/05 (RDEX) (año 99) s/Dirección General Impositiva?, 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 la 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 Cámara; Sala V, in re ?Instituto de Obra Social de la Provincia de Entre Ríos (TF 14713-I) c/ DGI?, sentencia del 05/08/1998; in re ?Municipalidad de Salto (TF 15979-I) c/DGI?, del voto del juez Morán, cons. XI; in re ?Solma Constructora SA (TF 23.714-I)?, sentencia del 21/05/2009, esta Sala, in re ?Foods Land SA c/ EN-AFIP DGI Resol 8/10 Y 156/10 (DEX) s/ Dirección General Impositiva?, sentencia del 28/08/2014). 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. doctrina de esta Cámara; Sala IV, in re ?Matarasso Export SRL c/EN - AFIP DGI - resol 92/02 y 1660/02?, del 11/12/2007-, Sala V, in re ?La Blanquita SA (TF 18.807-I) c/DGI?, del 01/12/2004, esta Sala, in re ?Foods Land SA c/ EN-AFIP DGI Resol 8/10 Y 156/10 (DEX) s/ Dirección General Impositiva?, sentencia del 28/08/2014). 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. ?Matarasso Export SRL? y ?Foods Land SA?, ya citados). Habiendo dejado ello establecido, debe ser precisado que el argumento central en que se sustentan los actos administrativos cuya revocación persigue la actora, y que mantiene la decisión de primera instancia, radica en la imposibilidad de constar la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas. 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 dichas operaciones. V. Que, en este sentido, puede observarse en el informe elaborado por la División de Fiscalización de Devoluciones (v. fs. 1/6 del Expediente Administrativo Nº 11004-58-2010/1), se han detectado irregularidades respecto de algunos proveedores, a los que se les cuestiona la capacidad operativa, así como también la realidad de algunas de las operaciones efectuadas con la actora, circunstancias que han sido meritadas en la Resol. Nº 05/2011 (SDG OIGC) (v. fs.27/49) y que bien menciona la Juez a quo en su sentencia de fecha 02/06/2016. Se observó que el proveedor AGRO SAN IGNACIO S.R.L. era una sociedad ficticia que no realizó actividad alguna a partir de enero de 2004 y que fue creada a efectos de simular operaciones gravadas que habrían sido realizadas por otros contribuyentes, evadiendo, de esta manera, el pago del impuesto correspondiente. Se informó, también, que la firma no poseía capacidad operativa y que se habían detectado irregularidades en el traslado de mercaderías. En relación al proveedor DESIDERIO Y RUBÉN OGGIONI SH, se constaron inconsistencias sobre declaraciones juradas del IVA desde el 12/2003 al 12/2004, exponiéndose en las mismas una relación débito-crédito fiscal promedio de 2.26; no se presentaron declaraciones juradas de Bienes Personales Acciones y Participaciones Societarias desde 2003; no se registraron pagos del IVA y regímenes de seguridad social en los periodos 2003 y 2004; en cuanto al socio mayoritario, se verificó que había presentado declaraciones juradas del IVA por los períodos 2003 y 2004 con saldo a favor del contribuyente, y en el Impuesto a las Ganancias Personas Físicas de los períodos 2003 y 2004 con saldo a ingresar, sin haberse podido detectar el ingreso de las sumas exteriorizadas. Sobre los proveedores EMILIANI MARIELA y JOSÉ LUIS MARTÍNEZ se constató, que la primera, carecía de propiedades registradas y maquinarias agrícolas y en la investigación surgía que de las declaraciones del IVA del año 2004 se determinaban sólo saldos a favor de la contribuyente. En cuanto al segundo proveedor, JOSÉ LUIS MARTÍNEZ, en la inspección actuante se concluyó que no poseía capacidad económica para realizar el volumen de actividad que surge de los comprobantes aportados, que su domicilio fiscal correspondía a un departamento de vivienda familiar y que las adquisiciones y ventas del cereal fueron hechas a través de una tercera empresa calificada como ?usina generadora de facturas apócrifas?; las operaciones de compras habían sido realizadas con proveedores a los que se les detectaron irregularidades. VI. Que, la prueba aportada por la actora carece de virtualidad para revertir el criterio fiscal, tal como señala la señora Juez de grado en su sentencia, toda vez que, ni la documental aportada, ni el resultado de la informativa producida y ni la prueba pericial contable prueban la realidad de las operaciones cuestionadas. Obsérvese que la prueba producida por la actora, aunque abundante y acreditando el cumplimiento de ciertos requisitos formales, no alcanza para contrarrestar el carácter ficto que el Fisco Nacional le atribuye a las compraventas consignadas en la facturación, a raíz de las investigaciones de cada uno de los mencionados proveedores. 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 03/07/12; in re ?Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI?, del 11/09/12; in re ?Oleaginosa Moreno Hermanos SA c/ EN-AFIP-DGI-Resol 138/09 (COM 11/09 - DR2) s/ Dirección General Impositiva?, del 20/02/2015). Por lo expuesto, resulta aplicable el criterio que sostiene que la simple aportación de facturas y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables, no resultan suficientes para que se proceda, sin más a la devolución del crédito fiscal abonado en etapas anteriores, sino que para ello -y en vista de las singulares circunstancias configuradas respecto de los proveedores, que permiten dudar seria y fundadamente acerca de la veracidad de las transacciones que se le atribuyen-, debe exigirse además, que dicho crédito se encuentre avalado por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas (conf. esta Cámara, Sala IV, in re ?Matarasso Export SRL?, del 11/12/2007 y esta Sala, in re ?Calimboy SA?, del 20/05/2010). En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la sentencia apelada, con costas a la recurrente (art. 68, primer párrafo, del código procesal). Los Dres. Jorge Esteban Argento y Carlos Manuel Grecco adhieren al voto precedente. En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal RESUELVE: desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia de fs. 1212/1221; con costas a la vencida (art. 68, primer párrafo, del código procesal). Conociendo sobre los recursos impetrados por la demandada a fs. 1223 y la perito contadora a fs. 1227, contra los honorarios que fueran regulados por

el Juzgado de Primera Instancia a fs. 1220 vta.; teniendo presente la naturaleza, resultado del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y las etapas cumplidas, SE FIJAN los honorarios de la dirección letrada y representación del Fisco Nacional (AFIP - DGI), a los Dres. Fernando Sánchez Lorences, Enrique Carballo, Teresa María Gardel y María Fabiana De Seta, en conjunto, en la suma de diez mil ciento noventa y seis pesos- \$10.196-, que se distribuirá conforme la no impugnada proporción que dispone el auto de fs. 1220 vta. (arts. 6, 7, 9, 37 y 38 del arancel de abogados y procuradores); asimismo, teniendo presente el monto del juicio, la incidencia que el trabajo de los expertos ha tenido respecto de la resolución del pleito y la entidad de la labor desarrollada en todas las etapas cumplidas, así como la razonable proporción que la retribución de los auxiliares de justicia debe guardar con la de los restantes profesionales intervinientes en el transcurso del pleito (C.S. Fallos: 245:139; 260:14, entre otros), cabe CONFIRMAR los honorarios regulados a la perito contadora y al consultor técnico de la actora (arts. 3 y cctes. del decreto ley 16.638/57 y 478 del Código Procesal). Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS  
MANUEL GRECCO SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ 013050E