

Credito Fiscal Reintegro De Iva Operaciones De Compra

JURISPRUDENCIA

Crédito fiscal. Reintegro de IVA. Operaciones de compra

Se

confirma la sentencia que rechazó la demanda tendiente a obtener la devolución del tributo facturado correspondiente al IVA atribuible a operaciones de exportación que la accionante aduce haber realizado, generadoras del crédito fiscal cuyo reintegro persigue.

En Buenos Aires, a los 26 días del mes de diciembre de 2017, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos "Food S Land SA c/ EN - AFIP - DGI s/Dirección General Impositiva", expte. 44105/2013, y planteado al efecto como tema para decidir si se ajusta a derecho el fallo apelado, el Dr. Jorge Esteban Argento dijo:

I. La Sra. Juez del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal 5 "Secretaría 9", por sentencia de obrante a fs. 308/311 y vta. resolvió rechazar la demanda de Food's Land S.A. contra el Estado Nacional - Dirección General Impositiva, declarando la legitimidad de la resolución 47/13. Con costas. Para así decidir, la Sra. Juez delimitó la cuestión a resolver en determinar la real existencia de las operaciones de compra que aduce la actora haber realizado con la firma Agrocar S.A generadoras del crédito fiscal, cuyo reintegro persigue la actora, de lo que dependerá, en su caso, la declaración de ilegitimidad o de legitimidad de la resolución denegatoria. En ese sentido, reseñó que de las constancias administrativas acompañadas surge que ante la solicitud de la actora tendiente a obtener la devolución del tributo facturado correspondiente al IVA atribuible a operaciones de exportación, el organismo fiscal resolvió las solicitudes presentadas en forma conjunta dictando un único pronunciamiento plasmado en la resolución n° 47/13 (confr. fs. a fs. 88/90 de expte. adm. que corre por cuerda separada) por la que se rechazó parcialmente el reintegro del crédito fiscal pretendido por la actora, confirmando las resoluciones nos. 218015, 218055, 218056, 218215, 218216, 218236, 218217, 218218, 218219, 218220, 218221, 218222, 218223, 218225, 218226, 217227 y 218228 (SDG OPIM). En este orden de ideas, señaló que la accionada a través de la Dirección Regional Microcentro inició un proceso de investigación del proveedor de la actora Agrocar S.A. originados en la presentación que efectuara el Sr. Sergio Saucedo "que figuraba a ese tiempo ocupando el cargo de presidente de la firma indicada" quién manifestó que no tiene relación alguna con Agrocar S.A. Relata que en el informe se precisa que conforme los antecedentes recibidos de la Dirección Regional de Mercedes por la que se analizó a los socios de la firma en cuestión en su carácter de proveedor, así como los domicilios de la sociedad con el fin de verificar la real existencia de la firma se llegó a la conclusión de que Agrocar S.A. reviste prima facie en el carácter de Apoc (Apócrifa), ya que no cuenta con capacidad económica para operar. Asimismo, que se detalla que el actual presidente de la sociedad es el Sr. Orlando Aguirre quien de los sistemas no surge que posea bienes muebles o inmuebles ni capacidad financiera para ser titular de la firma, y que el Sr. José M. Baldovino que figura como cotitular de la cuenta bancaria es empleado de la firma Ganadera del Sudeste S.A. con un ingreso de aproximadamente de \$ 1000 mensuales sin reunir tampoco capacidad financiera para ser autoridad de la misma. Ante la similitud de antecedentes recogidos por la Delegación Mercedes y la Delegación Sur la Delegación Microcentro arriba a la conclusión participa de la inclusión de la empresa en la base Apócrifa, desconocida por sus Titulares. Destacó que esta última Regional agrega que de los sistemas informáticos se pudo observar que entre los contribuyentes que practicaron retenciones a la firma involucrada por los períodos involucrados en autos, los cuales serían usuarias de facturas apócrifas, se encuentra la exportadora Food's Land. Asimismo, que de la etapa de fiscalización practicada por la Regional Microcentro resulta que lo verificado en cuanto a la capacidad económica de la firma en cuestión, a lo ya establecido por las anteriores intervinientes en cuanto a la carencia de bienes registrables, incorporó los siguientes datos: que no cuenta con empleados, posee paridad entre Débito y Créditos Fiscales, resaltando que de la consulta de bases del propio organismo fiscal demostró que los principales proveedores de la empresa generan "constantemente" saldos a favor del IVA. Añadió la Sra. Juez de grado que la inspección visitó al Sr. Aguirre "presidente de la empresa" a fin de constatar esta relación con la firma, consignando que la persona referida procedió a reconocer la firma del acta de asamblea extraordinaria del 7/7/2006, y expresando que nunca ha realizado actos de administración referidos a la dirección de Agrocar, que nunca ha tenido en su poder o custodia Libro Societarios, Libros Contables así como cualquier otra documentación relacionada con la actividad de la empresa, admitiendo haber participado en actos de escribanía y bancos desconociendo el contenido y consecuencias de tales documentos. Asimismo, que dicha persona puso en conocimiento que su real actividad es la de electricista inscripto en el régimen de monotributo exhibiendo su tarjeta personal. También es importante referir que la inspección describió las características de la vivienda del Sr. Aguirre, enunciando que se trata de una casa pequeña de estilo pre-fabricado con estructura precaria ubicada en una zona de humildes características semi poblada y sin pavimento. Lo comprobado determinó que se considerara al Sr. Aguirre como prestanombre e incluido como tal por la Regional

interviniente en la base E-Apoc. Además, señaló la Sra. Juez que la fiscalización del domicilio fiscal de Agrocar también arrojó irregularidades al constatar que se corresponde con un hotel cinco estrellas con el nombre de Hotel Las Naciones, donde una persona ?Sra. Gladys? que no se identifica informa a los inspectores, que allí recibe correspondencia perteneciente a la firma la cual es desechada, no poseyendo ninguna relación comercial con ella, y no existiendo en el lugar documentación contable. Agrega que la fiscalización precisó que dicha señora es pastora religiosa y que un amigo José Romano la había pedido fijar en el hotel el domicilio fiscal a cambio de una contribución a su iglesia. Reconoce a la inspección la persona mencionada que gestionó como domicilio fiscal de la firma el indicado a pedido de un amigo vinculado a una tercera persona titular de un estudio contable. Añadió que si bien la investigación realizada se orientó a determinar la existencia y accionar del proveedor declarado por la actora, su evaluación se tornaba necesaria para establecer que la impugnación de los créditos fiscales solicitados, respondió a tenor de las múltiples irregularidades detectadas ?de entidad incuestionable? a la falta de vinculación entre Agrocar y las exportaciones declaradas por la accionante y que fueron cuestionadas. Sostuvo que en la especie adquiere relevancia decisiva a los fines de tener por no realizadas las operaciones facturadas ?teniendo en cuenta la registración global de los pagos efectuados a los proveedores seguido por la actora? la falta de presentación de los recibos de pago emitidos por Agrocar como elemento probatorio de la cancelación de lo facturado. Indicó que la actora debía haber demostrado que quienes percibieron los importes de los cheques emitidos por su parte para cancelar los créditos cuya devolución pretende. Finalmente, sostuvo que la situación configurada en el sub judice impone priorizar lo constatado y volcado en los exhaustivos y convincentes informes emitidos por las Direcciones Regionales intervinientes, deviniendo aplicable la doctrina fijada por la Excma. Cámara del Fuero (conf. Sala III, en ?Calimboy SA c/ E.N. AFIP DGI- Resol 17/05 (RDEX) (AÑO 99) s/ Dirección General Impositiva?, sentencia del 20/05/2010), en vista de las singulares circunstancias configuradas respecto del mencionado proveedor, que permiten dudar seria y fundadamente acerca de la veracidad de las transacciones que se le atribuyen, por lo que debe exigirse que dichos créditos se encuentre avalados por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas (conf. Sala IV, 11/12/2007, en ?Matarasso Export. SRL?). II. La parte actora apeló la sentencia a fs. 313, recurso que fue concedido a fs. 314, en tanto que expresó agravios a fs. 322/341, replicado por la contraria a fs. 343/351. Señala que el razonamiento que involucra la decisión de grado está referido a hechos ajenos o a terceras personas cuya actividad o cuya responsabilidad, frente a la sustancia de lo que se encuentra controvertido en la causa, carecen absolutamente de importancia alguna para resolverla. En tal orden de ideas, manifiesta que la decisión hace caso omiso a toda la prueba producida. Señala que el carácter apócrifo de Agrocar Argentina SA recién se habría materializado, según la propia demandada, en septiembre de 2008, mientras que todas las operaciones cuestionadas en autos fueron celebradas por la actora con la mencionada firma entre 2006 a 2008. Indica que le resultaba imposible prever que dos años después la demandada iba a incluir al proveedor en una base de facturas apócrifas. Aduce que la afirmación de que el proveedor no contaba con capacidad económica para operar, se contradice con las constancias de que aquél tenía cuentas bancarias con saldos a su favor por montos suficientemente significativos como para sostener que tenía esa capacidad, como la cuenta bancaria 12-288-000039/6 de titularidad del proveedor en el BBVA. Señala que es alarmante que el a quo pase por alto la prueba producida y evacuada por la propia demandada a fs. 239. Agrega es contundente lo informado por la propia demandada respecto de la validez y eficacia de los comprobantes cuya impugnación tuvo como consecuencia la denegación del reintegro del crédito fiscal en el IVA por las operaciones de exportación. Sostiene que también se ha pasado por alto la documentación aportada por el Juzgado comercial interviniente en el concurso preventivo de la firma Amancay S.A. a fs. 265/286, mediante la cual se corrobora la existencia de la mercadería vendida al proveedor de la actora, durante el lapso de los años 2006 a 2008, evidenciando una vez más su capacidad económica. Alega que las exportaciones llevadas a cabo por su ella han consistido en mercaderías compradas al proveedor Agrocar Argentina S.A., inscripta bajo el número 93498-4, que entregaba las mercaderías suministradas en la planta industrial de Amancay S.A., establecimiento que se encontraba habilitado para operar tal como lo informa a fs. 212/223 la autoridad competente, para que la actora procese en otro establecimiento para su posterior exportación. Señala que es alarmante que la sentencia pretenda fundarse en informes administrativos que no se refieren a la actora, en contra de las contundentes pruebas producidas que están agregadas a las actuaciones, que demuestran la existencia de la mercadería, la autorización del documento respaldatorio y la cancelación de la operación. Puntualiza que se encuentra acreditado que: a) la actividad principal de Agrocar Argentina SA resulta coincidente con las operaciones efectuadas y con lo informado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, la AFIP y Amancay SA; b) Agrocar Argentina SA es una sociedad anónima constituida ante escribano público y debidamente registrada ante la IGJ; c) el proveedor se inscribió ante la AFIP, la ex ONCCA y abrió una cuenta bancaria ante el BBVA Banco Francés S.A.; d) las facturas de Agrocar Argentina que emitió a la exportadora han sido autorizadas por el Fisco Nacional y válidas para computar el crédito fiscal del IVA; e) estas facturas han sido debidamente registradas en los libros de comercio de Food's Land y canceladas mediante respectivas órdenes de pago, cuyos fondos fueron debitados de sus cuentas bancarias; f) al momento de efectuarse los pagos respecto de las facturas emitidas por Agrocar Argentina

SA, se efectuaron retenciones en el impuesto a las ganancias cuando resultó pertinente; g) las exportaciones realizadas por la actora no han sido cuestionadas en las actuaciones administrativas; h) Amancay SA ha acompañado la totalidad de las facturas emitidas a Agrocar Argentina SA por la venta que le hiciera de ?menudencias?; i) las acreditaciones bancarias de Agrocar Argentina SA ante el BBVA Banco Francés deja sin sustento la supuesta falta de capacidad económica de esa firma; j) el proveedor desarrolló actividades en los años 2006 a 2008, demostrando tener capacidad operativa, económica y financiera suficiente, en su calidad de proveedor de carne y sus derivados; k) la conjunción entre la actividad de Agrocar Argentina SA ?como uno más de los proveedores de la contribuyente? y la de Food's Land SA, permitieron a esta última realizar las operaciones de compra de productos para la exportación, a las cuales se refirió la solicitud de reintegro del IVA, en los términos en que autoriza la legislación vigente, sin que se comprueben motivos fundados para objetarla. III. Corresponde de forma preliminar recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros). IV. Que 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 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 (CNCont. Adm., Sala V ?Instituto de Obra Social de la Provincia de Entre Ríos (TF 14713-I) c/ DGI?, sentencia del 5/08/1998; ?Municipalidad de Salto (TF 15979-I) c/DGI?, del voto del juez Morán, cons. XI; Solma Constructora SA (TF 23.714-I), sentencia del 21/05/2009). 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 (cfme. doctrina de esta Cámara; Sala IV ?Matarasso Export SRL c/EN - AFIP DGI - resol 92/02 y 1660/02, del 11/12/2007-, Sala V, ?La Blanquita SA (TF 18.807-I) c/DGI?, del 1/12/2004).? 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)? (cfr. ?Matarasso Export SRL?, ya citado). V. Habiendo dejado ello establecido, deber ser precisado que el argumento central en que se sustentan los actos administrativos cuya nulidad persigue la actora, y que mantiene 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 Agrocar Argentina SA y no, como equivocadamente sostiene la parte actora, en su falta de capacidad económica. 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, celebradas con una firma cuyos socios no tienen bienes muebles o inmuebles, ni capacidad financiera para ser titulares de la firma, habiéndose constatado gestiones de prestanombres -vgr.: uno de los cotitulares de la cuenta bancaria con la que operaban resultó ser un empleado con un ingreso que no superaba los \$1.000; el presidente era un electricista inscripto como monotributista, cuya vivienda se trata de una casa precaria ubicada en una zona humilde, semipoblada y sin calle de pavimento, que expresó que si bien acudió a una escribanía nunca tuvo en su poder libros societarios, ni contables, y que nunca ha realizado actos de administración referidos a la empresa que presidía-, además de que la sociedad anónima no tenía bienes registrables a su nombre, ni empleados, poseía paridad entre débitos y créditos fiscales, sus principales proveedores generaban ?constantemente? saldos a favor del IVA, su domicilio fiscal estaba radicado en un hotel cinco estrellas con el nombre Hotel de las Naciones, la correspondencia que se recibía era desechada, la fiscalización comprobó allí la inexistencia de documentación contable y, además, se constató que una persona

solicitó se le permita fijar allí el domicilio fiscal a cambio de una contribución en una iglesia. En definitiva, el Fisco rechaza el crédito fiscal invocado en función de la facturación de un sujeto inexistente, formalmente instrumentada. 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. El BBVA Francés remitió copia de los resúmenes de las cuentas corrientes registradas por Agrocar Argentina SA en el período comprendido desde el 2/05/2006 al 29/12/2006, sin que sea factible identificar algún pago ?instrumentado por cheque o transferencia? que la actora haya efectuado al proveedor, no resultando posible correlacionar estos movimientos bancarios con la facturación . En líneas generales, no debe perderse de vista que a los efectos de analizar la viabilidad de la exención prevista en el art. 8, inciso d) de la ley de IVA y de obtener directamente del organismo fiscal el reintegro del crédito pagado a los proveedores en los términos del art. 43 de la misma norma, nada importa que en el 2008 se haya constatado la inclusión del proveedor en la base de APOC, puesto que, atento las apuntadas circunstancias involucradas en la especie, de todos modos se encuentra en cabeza del exportador probar la real existencia de la operación generadora del crédito pretendido y su efectiva vinculación con las operaciones de exportación (cfme. art. 377 del código procesal). En mérito a los antecedentes individualizados y a los que presenta la sentencia apelada, voto por que se la confirme. VI. En cuanto a las costas, entiendo que las cuestiones de hecho discutidas en autos exhibe la complejidad fáctica suficiente como para apartarse de la regla establecida en el primer párrafo del artículo 68 del CPCCN. Por tanto, se imponen las costas por su orden en ambas instancias (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN). Por las razones expuestas, voto por rechazar el recurso de apelación de la actora en cuanto al fondo de la cuestión, y confirmar la sentencia apelada excepto en cuanto a las costas, las que se imponen por su orden en ambas instancias (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN). Los Dres. Carlos Manuel Grecco y Sergio Gustavo Fernández adhieren al voto precedente. En atención al resultado que informa el acuerdo que antecede, se RESUELVE: rechazar el recurso de apelación de la actora en cuanto al fondo de la cuestión, y confirmar la sentencia apelada excepto en cuanto a las costas, las que se imponen por su orden en ambas instancias (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).
Regístrese, notifíquese y devuélvase. JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO
SERGIO G. FERNÁNDEZ 027650E