

Impuesto Al Valor Agregado Recupero Exportaciones Requisitos

JURISPRUDENCIA

Impuesto al Valor Agregado. Recupero. Exportaciones. Requisitos

Se confirma el rechazo de la demanda deducida, pues el art. 43 de la ley del Impuesto al Valor Agregado permite a los exportadores recuperar el impuesto facturado por sus proveedores solo en las adquisiciones de bienes y servicios que se insumen para la concreción de operaciones de exportación.

En Buenos Aires, a 27 de febrero de 2018, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a efectos de conocer del recurso interpuesto en los autos "FRIGORÍFICO RIO PLATENSE SA c/ EN-AFIP DGI-RESOL 24/12 LGCN - RESOL 3/11 s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA", contra la sentencia de fs. 866/870, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada? El señor juez de Cámara Marcelo Daniel Duffy dijo: 1º) Que, a fs. 866/870, el señor juez de la anterior instancia rechazó la demanda promovida por Frigorífico Río Platense S.A., con costas. Para así resolver, indicó que el art. 43 de la ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante "IVA") permite a los exportadores recuperar el impuesto facturado por sus proveedores sólo en las adquisiciones de bienes y servicios que se insumen para la concreción de operaciones de exportación. Asimismo, citó el quinto párrafo de la norma reseñada y el art. 12 de la ley en cuestión, y señaló que la Resolución General (AFIP) n° 1351/02 regló los requisitos para aquellos exportadores que solicitaren la acreditación, devolución o transferencia de los importes correspondientes al IVA de los montos facturados. Puso de resalto que, según las constancias de la causa, la actora había solicitado el reintegro del IVA atribuible a operaciones de exportación por la suma de \$17.464.462,10, correspondientes a los períodos fiscales de marzo a julio de 2005; noviembre de 2005 a abril de 2006 y junio de 2006, en los términos del Título I, de la Resolución General (AFIP) n° 1351/02. Agregó que, mediante el dictado de las resoluciones 3/11 y 24/12 (cuestionadas en la presente demanda), el organismo recaudador había impugnado la suma de "\$135.549,43" (sic). Puntualmente, señaló que el ente fiscal había cuestionado operaciones efectuadas por la actora con tres de sus proveedores, a saber: a) José Hugo Ricciardi, por la suma de \$642,07, b) Hacencar S.A., por la suma de \$132.988,72, c) Laura Grivetto e hijos SRL, por la suma de \$1.282,15. Para así proceder, el organismo recaudador entendió que José Hugo Ricciardi y Hacencar S.A. carecían de capacidad económica y Laura Grivetto e hijos SRL calificaba como una empresa desactivada. En consecuencia, los incluyó en la base de apócrifos. Manifestó que, para el reconocimiento del crédito fiscal en cuestión, por imperativo legal debía demostrarse la real existencia de las operaciones declaradas como generadoras del crédito, por lo cual se concentró en examinar las actuaciones acompañadas y la prueba producida en estos autos. Al respecto, estableció que la actora no había cumplido con los requisitos establecidos por las normas y que la pericia contable realizada a fs. 830/835 no había logrado desvirtuar los fundamentos sostenidos por la fiscalización en sede administrativa. Además, manifestó que, de la lectura del mencionado informe, no había sido posible acreditar en cabeza de los supuestos vendedores la existencia de los bienes presuntamente adquiridos, careciendo de sustento el crédito fiscal cuyo recupero había perseguido. Insistió en que la empresa debió haber acreditado de manera fehaciente la real existencia de las operaciones con el proveedor en cuestión. Concluyó que la actora no había probado los extremos invocados ya que "la virtualidad de su pretensión exigía la demostración fehaciente de que cada uno de los montos por los servicios facturados se correspondían con el período fiscal al que pretendían el recupero de su crédito fiscal", y que "surge la necesidad de respaldar cada una de las operaciones, no sólo demostrándolo mediante las registraciones contables de los preceptos facturados sino también los documentos que avalen tal tesitura, para así comprobar -como lo sostuvo en su escrito de inicio- que se habían cumplido con todos los requisitos para proceder al recupero de los créditos fiscales y que la tesis del ente recaudador era errónea y no poseía verdad legal para rechazar su solicitud como lo hizo" (v. fs. 869vta.). Por último, resaltó la existencia del deber de colaboración por parte de los contribuyentes con el Organismo recaudador, como así también el debido respaldo documental de todas sus registraciones, a fin de asegurar una adecuada fiscalización y verificación de la materia imponible, obligación contenida en el art. 33 de la Ley de Procedimiento Tributario. 2º) Que, contra ese pronunciamiento, la sociedad actora dedujo recurso de apelación a fs. 871, que fue concedido libremente a fs. 872. Puestos los autos en la Oficina, expresó sus agravios a fs. 875/889, que fueron contestados por su contraria a fs. 891/898vta. 3º) Que, después de realizar una breve crítica a lo resuelto en la instancia de grado, la actora focaliza sus agravios en la interpretación "arbitraria" efectuada por el a quo respecto de las pruebas aportadas en autos. Alega que el sentenciante desvirtuó total y absolutamente su valor probatorio, y que omitió gravemente constancias que acreditan su pretensión. Puntualmente, destaca que: - La demandada impugnó créditos fiscales legítimos con un argumento ajeno al actor (inclusión de los proveedores en la base de apócrifos). Al respecto, señala que se constató mediante la consulta de las facturas apócrifas que los referidos sujetos fueron incluidos en dicha base el 23/09/08, 29/01/10 y el 27/04/10, es decir, después de las operaciones impugnadas. - Se acompañaron

facturas tipo ?A? de las operaciones detalladas en los anexos II y III de la prueba documental, que respaldan la veracidad de las operaciones junto con su respectiva ?Guía única de traslado de animales? o ?Documento para el traslado de animales?. - Se adjuntaron copias de los cheques emitidos por Frigorífico Rio Platense S.A. ?no a la orden? junto con los extractos bancarios de donde surge el débito para el pago de las operaciones de compra de hacienda. - Se agregaron las inscripciones del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de ?Hacencar S.A.? y ?José Hugo Riccardi? como ?Consignatarios de hacienda?, bajo los números ... y ... Además, la ex Oficina Nacional de Control Agropecuario informó el registro de las tres firmas como titulares en el rubro ?Consignatario y/o Comisionista de Ganado?, durante el período en que se realizaron las operaciones. - La pericia contable determina que la actora asentó sus operaciones con sus proveedores en cada uno de sus registros y el demandado nada objetó acerca de la contabilidad y relación entre las facturas acompañadas y sus respectivos asientos. Finalmente, además de citar abundante jurisprudencia, hace hincapié en los argumentos de la Procuradora Fiscal en el dictamen de la causa ?Biltdown S.A.? y alega que no pueden ser atribuidos a la actora los incumplimientos de terceros por los cuales no debe responder. 4°) Que, previo a examinar los agravios traídos a conocimiento de esta Alzada, conviene recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino solamente aquéllos que estimen pertinentes para la solución del caso (conf. Fallos: 310:1835; 324:3421; 326:2235 y 4675; 327:3157; 329:1951; 331:2077, entre muchos otros y esta Sala, ?Larraburu, Juan Pedro c/ Estado Nacional?, sent. del 7/4/92; ?SMG Compañía Argentina de Seguros SA c/ EN-DGA-Resol 4278/03-Expte 604691/00 s/ Dirección General de Aduanas?, sent. del 28/06/12; ?Caimi, Gabriela Beatriz c/ EN- PJN- s/ daños y perjuicios?, sent. del 14/11/13 y ?Sambataro, Miguel Alfredo c/ EN - M° Justicia DDHH- Servicio Penitenciario s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg?, sent. del 2/09/14, entre otras). 5°) Que, sentado ello, tal como ha quedado trabada la litis, la cuestión a resolver por este Tribunal consiste en determinar si las operaciones realizadas por la actora con los proveedores individualizados ut supra resultan reales y veraces y, por lo tanto, si corresponde hacer lugar a la solicitud de reconocimiento del crédito fiscal vinculado con aquéllas. 6°) Que, la actora promovió la presente demanda contra la resolución 24/12 dictada por la Sra. Jefa (Interina) del Departamento de Legales de Grandes Contribuyentes Nacionales, que confirmó la disposición 3/11, la cual había rechazado parcialmente las solicitudes de reconocimiento del crédito fiscal IVA atribuible a operaciones de exportación por la suma de \$135.594,43 (\$134.912,94 con más \$681,49 en concepto de intereses resarcitorios). Sentado ello, cabe señalar que del confronte de las actuaciones surge el detalle de las tareas investigativas efectuadas oportunamente por el Fisco y los hechos comprobados respecto de los proveedores cuestionados sobre la base de los cuales se practicó el ajuste (conf. fs. 158/186, 187/300 y 301/330), habiéndose constatado respecto a cada uno de ellos lo siguiente: - Ricciardi, José Hugo consignatario de hacienda, que efectúa operaciones de intermediación de ganado de pie. Las áreas fiscalizadoras correspondientes al período 2006 destacaron como aspectos relevantes que: (i) la relación débito/crédito igual a 1, no pudiendo constatarse la registración de los débitos y créditos fiscales atento a no haber exhibido los libros IVA compras y ventas; (ii) la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias no tenía movimiento; (iii) no registró ningún pago de impuestos de Seguridad Social y no poseía personal en relación de dependencia ni bienes registrables; (iv) no aportó recibos de pago ni constancias de retención, ni extractos bancarios donde constaran las acreditaciones de montos; (v) los proveedores de hacienda eran monotributistas y responsables no inscriptos; y (vi) solicitado al frigorífico que aportara toda la documentación respaldatoria del traslado de hacienda (DTA) desde el campo hasta la planta faenadora, sólo aportó parte de ella por lo que no se pudo constatar la veracidad de la totalidad de los proveedores de hacienda. - Hacencar S.A.: consignatario de hacienda, que efectúa operaciones de intermediación de ganado de pie. El informe realizado por la División Fiscalización n° 2 de la Dirección Regional de Palermo sobre las operaciones de compra de hacienda en pie y comisiones de hacienda, correspondiente a los meses de exportación marzo 2005 a julio 2005, noviembre 2005 a abril de 2006 y junio de 2006, estableció que: (i) Los accionistas de la firma eran los Sres. López Omar y Destuet Alejandro. El primero se hallaba inscripto en la actividad de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial y el segundo en el servicio de reparación de automotores y motocicletas, no surgiendo información acerca de la posesión de patrimonios acordes a las operaciones realizadas por la firma; (ii) con respecto al IVA, la relación débito/crédito era igual a 1 sin haber sufrido retenciones con origen en este impuesto; (iii) no declaró empleados en relación de dependencia en el período 2005 y sólo uno desde abril del 2006 a julio de 2008; y (iv) no poseía ningún bien registrable; (v) solicitado al frigorífico que aportara toda la documentación respaldatoria del traslado de hacienda (DTA) desde el campo hasta la planta faenadora, se analizaron las guías emitidas, detectándose monotributistas y responsables no inscriptos como titulares de la hacienda; (vi) la mayoría de los proveedores de las operaciones circularizadas no respondieron o regresaron la correspondencia. - Laura Grivetto e hijos S.R.L.: Desarrolla actividades relevantes y asiduas de tipo cambiario, cuando la actividad declarada de la firma era la agropecuaria. A través del cruce de información con el BCRA, entidades bancarias relacionadas y el sistema e-FISCO-SITER, observó: (i) depósitos por significativos montos de una importante cantidad de cheques de pago diferido no emitidos a nombre de la contribuyente y su posterior retiro por caja a través de cheques propios, por cifras que llegaron a alcanzar los siete

millones de pesos diarios, sin haberse podido determinar su destino; (ii) retiros de dinero de la cuenta bancaria principal realizados por su apoderado que, según los antecedentes aportados, estaban relacionados con una firma que aparece en los registros de apócrifos como usina de única actividad venta de facturas y con otra que se encontraba bajo verificación por un encuadre similar; (iii) operaciones declaradas por los clientes que no guardarían relación con la actividad de la proveedora; (iv) la entrega parcial de documentación respaldatoria de la compra de hacienda con destino a faena, operaciones abonadas en efectivo y/o con cheques de terceros, sin detalle de la forma de pago en los recibos, la falta de acreditación de quien se encontraba el traslado de la mercadería y con qué persona se realizaba el contacto comercial y/o cobranza; (v) la negativa de una sociedad de hecho frente a la realización de la venta; (vi) la imposible localización de la contribuyente o de su firma; (vii) inconsistencias entre los montos de venta declarados y sus acreditaciones bancarias -a través del sistema SICORE y las declaraciones juradas de IVA presentadas-; (viii) integrantes de la sociedad que desconocían la firma, se domiciliaban en un barrio carenciado y su situación financiera era incongruente con las operaciones; y (ix) la ausencia de bienes registrables y empleados en relación de dependencia.

7º) Que, efectuada la reseña que precede, cabe señalar que, conforme surge de los presentes autos, la veracidad de las operaciones que se pretenden acreditar mediante la abundante documental y registros contables aportados por la sociedad actora conforma, pues, la materia controvertida. Desde esta perspectiva, corresponde mencionar que los actos administrativos cuestionados en el sub examine se sustentaron en la impugnación de las operaciones formulada por el Fisco Nacional, en virtud de las verificaciones y relevamientos de documentación practicados a los proveedores involucrados, que habrían generado el crédito fiscal reclamado por la actora. Así pues, la crítica de la parte demandada radica en que el crédito pretendido por la accionante no se correspondería con la realidad económica de las operaciones impugnadas.

8º) Que, teniendo en cuenta tales pautas y dado el tenor de los agravios expuestos, cabe recordar que el artículo 8º, inciso d, de la ley de IVA establece que las exportaciones se encuentran exentas del gravamen. Asimismo, el régimen especial instituido en el art. 43 admite el reintegro a favor de los exportadores de la carga que hubiesen facturado por operaciones vinculadas al comercio exterior. En efecto, en el primer párrafo del citado precepto se prevé que aquéllos podrán computar contra el tributo que en definitiva adeudaran por sus negocios gravados, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las operaciones de comercio exterior o a cualquier etapa en su consecución, les hubiera sido facturado, en la medida en que aquél esté vinculado con la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable. A continuación, en el segundo párrafo se contempla que si la compensación permitida en ese artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante le será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante ?AFIP?) o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables. Su aplicación requiere del cumplimiento de requisitos formales y la acreditación fehaciente de la existencia de las operaciones motivo del pedido de devolución del impuesto. Al respecto, se ha sostenido que ?para que el crédito fiscal resulte computable, debe ocurrir -entre otros requisitos- que el impuesto sea facturado y discriminado en un todo de acuerdo con las normas vigentes sobre emisión de comprobantes y, como derivación lógica de ello, que el crédito fiscal responda a una operación existente (esta sala, causa ?LATINCER S.A. c/ EN-AFIP DGI- RESOL 121/05 (RDEX) y RESOL 107/04 (RREB)?, pronunciamiento del 12/03/15 y Sala I in re ?DIAGEO ARGENTINA SA c/ EN-AFIP DGI-resol 62/11 (período fiscal 02/04 al 05/04) s/ Dirección General Impositiva?, sent. del 1º/09/16. En sentido análogo, Sala II in re ?MOLINOS RIO DE LA PLATA SA c/ EN - AFIP - DGI resol 68/10 (GC) s/ Dirección General Impositiva?, sent. del 10/06/14. De lo expuesto, se deduce que para el reconocimiento del crédito fiscal en cuestión, debe demostrarse la real existencia y veracidad de las operaciones declaradas como generadoras de aquél, siendo improcedente el recupero del impuesto facturado mediante la exclusiva acreditación de los requisitos formales establecidos por el régimen de reintegro de IVA para exportadores. Se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido recientemente que ?a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CS1 "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DG1", sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina S.A. c/ EN - AFIP - DG1 - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva", fallada en la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas? (CSJN 848/2014 (50-M)/CS1, ?Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI - resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva?, sent. del 25/08/15).

9º) Que, del confronto de los antecedentes administrativos se desprende que, a partir del amplio cúmulo de actividades desarrolladas en la etapa de inspección, la impugnación de los créditos fiscales cuyo reintegro la actora pretende respondió a que no se había logrado acreditar en cabeza de los supuestos

vendedores la real existencia de los bienes facturados y, en consecuencia, de las operaciones denunciadas. En este sentido, cabe destacar, tal como fue reseñado ut supra, que la investigación efectuada por el Fisco comprobó, de modo particular, no sólo los incumplimientos de los consignatarios de hacienda a sus deberes fiscales sino también numerosas irregularidades que permitieron poner en duda la veracidad de las compras declaradas, habida cuenta de la ausencia de capacidad económica y, en un caso, la carencia de estructura alguna que les permitiera justificar las ventas a ellos atribuidas. Adviértase en este orden -aun a modo reiterativo-, que la cuestión central que aquí se debate -y que resulta de los expuestos argumentos de los actos impugnados- no refiere a las formalidades de los comprobantes examinados ni a la operatoria llevada a cabo, sino a la concreta verificación de la capacidad de los sujetos para disponer de la mercadería que se dijo objeto de las respectivas transacciones comerciales y que habrían generado el derecho al cómputo del crédito fiscal reclamado (en igual sentido, Sala II in re "Molinos", ya cit.). Teniendo en cuenta ello, el Alto Tribunal ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo, 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 328:53). Frente a los elementos aportados por el ente fiscal, pierden credibilidad las operaciones denunciadas y es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de probar la existencia real de aquéllas. En el caso, la actora solicitó la agregación al expediente de la prueba documental producida en sede administrativa (fs. 499/714), la cual consiste en: - Constancias de inclusión de Hacencar S.A. y José Hugo Riccardi en la base de apócrifos de AFIP. - Tres (3) cheques "no a la orden" emitidos por la actora a nombre de "Hacencar S.A." -Facturas "A" emitidas por los consignatarios a nombre de Frigorífico Rio Platense S.A., con sus respectivas guías de traslado. -Copia de los movimientos de la cuenta corriente en pesos n° ... (Banco Galicia), de titularidad de la actora. -Constancias de inscripción en el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca. - Comprobantes de pago de IVA. Por otra parte, solicitó que se practicase la prueba informativa. Puntualmente, requirió cuatro (4) oficios a: (i) la Inspección General de Justicia (en adelante "I.G.J."); (ii) la Unidad de Coordinación y Evaluación de Subsidios al Consumo Interno (en adelante "U.C.E.S.I."); (iii) la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca (ex O.N.C.C.A.); y (iv) la Dirección General Impositiva- AFIP. Por último, requirió la pericia de los libros de comercio. Ello sentado, la documental obrante en el expediente acreditó la intervención de José Hugo Riccardi, Hacencar S.A. y Laura Grivetto e hijos S.R.L., pero no rebatió lo cuestionado por el Fisco Nacional. En efecto, no se aportaron nuevas constancias que reflejen la capacidad económica de los referidos sujetos para realizar tales operaciones. La pericia contable sólo se refirió al análisis de las cuestiones formales que, en el presente, carecen de relevancia para demostrar que no se han simulado las operaciones (cfr. fs. 830/835 y 844). Lo mismo cabe decir respecto de los informes, a saber: la I.G.J. señaló que Hacencar S.A. no se encontraba inscripta en sus registros (cfr. fs. 759); la AFIP se limitó a indicar que los consignatarios fueron incluidos en la base de apócrifos con posterioridad a la fecha de celebración de las operaciones, es decir, después del 2010 (cfr. fs. 802). Asimismo, la U.C.E.S.I., y la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca sólo informaron la inscripción de los consignatarios (cfr. fs. 778/794 y 817/vta.). En definitiva, tales informes tampoco poseen la aptitud probatoria para acreditar la capacidad económica cuestionada por el Fisco Nacional. En suma, la actora no ha logrado rebatir los argumentos sostenidos por la AFIP, razón por la cual corresponde confirmar la sentencia de grado.

10) Que, por lo demás, resulta inaplicable al caso de autos la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Bildown" (Fallos: 334:1854), por cuanto, a diferencia de la situación examinada en aquel precedente -en el que no se debatió sobre la existencia y materialidad de las operaciones- en el sub examine tal cuestión ha sido controvertida y la apelante ha omitido demostrar la veracidad de las que alegó haber realizado con los proveedores consignados en las facturas impugnadas (CSJN en "ADM Argentina SA", antes citada).

11) Que, por último, las costas de esta instancia se impone a la actora vencida, toda vez que no se advierten motivos para apartarse del principio general objetivo de la derrota (art. 68 del CPCCN). Por las razones expuestas, VOTO por: Confirmar la sentencia apelada. Con costas a la actora vencida (art. 68 del CPCCN). El señor juez de Cámara Jorge Eduardo Morán adhiere al voto precedente. En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal RESUELVE: Confirmar la sentencia apelada. Con costas a la actora vencida (art. 68 del CPCCN). Se deja constancia que el señor juez de Cámara Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

MARCELO DANIEL DUFFY JORGE EDUARDO MORÁN 027803E