

Jurisprudencia

Buenos Aires, 3 de octubre de 2017

Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto al valor agregado. **Dto. 959/01 –art. 43–**. Exportación. **Res. Grales. A.F.I.P.**

1.351/02 y 2.000/06. Solicitudes de acreditación, devolución o transferencia. Real existencia de las operaciones declaradas entre los proveedores y la firma exportadora. Recurso de apelación. Su rechazo. Se confirma la sentencia apelada. **Cargill S.A.C.I. c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I. - Res. 79/10, 84/10 y Otros s/D.G.I. C.N.C.A., Sala V.**

En Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los días 3 del mes de octubre de 2017, reunidos en Acuerdo los señores jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto en el expediente “Cargill S.A.C.I. c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I. - Res. 79/10, 84/10 y Otros s/D.G.I.”, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I. Que a través de la sentencia de fs. 406/410, la jueza “a quo” rechazó la demanda interpuesta por la firma Cargill S.A. y confirmó las Res. del Departamento Legal de Grandes Contribuyentes Nacionales de A.F.I.P. 79/10 y 84/10, dictadas por el Fisco nacional (A.F.I.P.-D.G.I.), imponiendo las costas a la demandada vencida.

Para así decidir, recordó que –por conducto de dichas resoluciones– la Administración confirmó sus similares 8/09 y 9/09 de la División Devoluciones y Recuperos 2 de Grandes Contribuyentes Nacionales de la A.F.I.P., en las que se habían rechazado las compensaciones invocadas por la actora, provenientes del I.V.A. –reintegro a la exportación– por los períodos fiscales 2003 a 2008, así como también las devoluciones anticipadas cobradas, y se la había intimado a devolver los intereses percibidos en exceso. La jueza de grado aclaró que tales decisiones se habían basado en los informes de fiscalización y verificación, cuyos aspectos sustanciales reseñó.

Recordó que el Fisco consideró que no se pudo constatar la existencia y veracidad de las operaciones sometidas a análisis, de modo que al no existir relación entre el crédito fiscal facturado y el supuesto producto vendido, su otorgamiento desvirtuaba la esencia del reintegro.

Ahora bien, la jueza de grado resaltó que la actora no aportó elementos idóneos para desvirtuar la tesis fiscal, ya que no probó que el crédito por ella invocado se encontrara avalado por la existencia real y comprobable de las operaciones invocadas. Al respecto, señaló que la contestación del oficio por parte de la Bolsa de Comercio de Rosario no resultaba suficiente, toda vez que sólo acreditaba la certificación de los contratos de compraventa que le habían sido presentados y que el proveedor se encontraba inscripto como vendedor.

De este modo, la magistrada “a quo” concluyó que de “la escasa prueba” producida por la actora no lograba acreditar “la capacidad operativa de los proveedores cuestionados y la consecuente existencia de la operación”.

Por último, rechazó la pretensión relativa a las “correcciones asimétricas” ya que ello no fue verificado por el Fisco, “lo que obliga al contribuyente a reclamar, en su caso, por vía de la repetición pertinente, previo, al control judicial”.

II. Que a f. 412 la actora interpuso recurso de apelación y fundó sus agravios a fs. 416/439, los que fueron contestados por su contraria a fs. 443/458.

En su memorial, sostuvo que la jueza de grado valoró arbitrariamente la prueba aportada por su parte. Destacó que el Fisco no desconoció la existencia física de la mercadería comprada, de las Cartas de Porte (que acreditaban su entrega), ni los boletos de compraventa de cereales. Además, señaló que los documentos que respaldaban las operaciones fueron impresos por imprentas habilitadas. Agregó que la “fiscalización tampoco cuestionó la existencia de los proveedores cuestionados quienes contestaron requerimientos y donde se pudo corroborar que habían actuado como proveedores y acopiadores de grados en las operaciones cuestionadas” (v. f. 426). Alegó que el Fisco no negó la intervención de los corredores de granos, ni acreditó connivencia de su parte con respecto a las irregularidades de los proveedores cuestionados.

También indicó que no fue cuestionado el circuito de pagos utilizado para cancelar las operaciones y que los medios bajo los cuales los proveedores han obtenido los granos efectivamente no afectaban la configuración del hecho imponible. Sostuvo que no era su responsabilidad, ni existía fundamento legal, para que su parte debiera soportar “la carga de las irresponsabilidades de sus proveedores”. Invocó que los proveedores se encontraban inscriptos en el “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas” al momento de las operaciones y que no se probó que las operaciones fueran simuladas.

Agregó que las resoluciones administrativas eran arbitrarias, ya que estaba probada la existencia de la mercadería y que el único fundamento de la demandada era la falta de “capacidad económica y operativa” de sus proveedores. Señaló que la verificación de dicho extremo no puede serle exigida a su parte. Citó jurisprudencia en apoyo de su postura y cuestionó el alcance probatorio de la certificación realizada por la Bolsa de Comercio de Rosario. En subsidio, solicitó la aplicación de la teoría de las correcciones simétricas.

III. Que de acuerdo con la reseña que antecede, la cuestión principal a resolver es la procedencia de los créditos fiscales invocados por la actora, emergentes de la compra de mercaderías que dicha parte habría destinado a las operaciones de exportación por ella documentadas entre los períodos noviembre/diciembre de 2010 y enero/abril de 2011.

En relación con ello, cabe recordar que el art. 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. en 1997) establece –en lo que aquí interesa– que “[l]os exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado con la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización (...).

Para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo, los exportadores deberán inscribirse en la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujeto a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha del otorgamiento de la inscripción” (el destacado no es del original).

Por su parte, el artículo sin número incorporado a continuación del art. 43 de la ley del gravamen, precedentemente transcripto, prescribe (en lo pertinente al caso) que “[l]os exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente con el solo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, ello sin perjuicio de su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los arts. 33 y ss. de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, mediante los procedimientos de auditoría que a tal fin determine el citado organismo, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a la aludida acreditación, devolución o transferencia”.

Asimismo, el procedimiento aplicable a los pedidos de acreditación, devolución o transferencia de dichos créditos fiscales fue reglamentado a través de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06.

IV. Que sentado ello, conviene reseñar los fundamentos en base a los cuales el Fisco rechazó los reintegros pretendidos por la actora.

IV.1. En primer lugar, a través de la Res. del Departamento Legales de Grandes Contribuyentes Nacionales 79/10 (v. fs. 2.202/2.235 de las Actuaciones SIGEA 11010-29/10), el jefe del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales de la A.F.I.P.-D.G.I., rechazó el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmó la Res. de la División Devoluciones y Recuperos 2 de Grandes Contribuyentes Nacionales de la A.F.I.P. 8/09, por medio de la cual se habían rechazado parcialmente las devoluciones anticipadas, interpuestas de acuerdo con lo establecido en el Tít. II de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.351/02 y sus modificatorias, por la suma de pesos quinientos noventa y tres mil doscientos siete con 35/100 (\$ 593.207,35), con más los intereses percibidos en exceso que ascienden a la suma de pesos ocho mil cuatrocientos veintisiete con 74/100 (\$ 8.427,74). Además, había rechazado en forma parcial a las compensaciones, interpuestas en los términos del Tít. III de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.351/02 y sus modificatorias, por la suma de pesos trescientos once mil seiscientos noventa y nueve con 93/100 (\$ 311.699,93), correspondientes a las exportaciones de los períodos fiscales 6/03 a 8/03, 2/04 y 3/04, 6/04 a 12/04, 1/05 a 9/05 y 11/05 a 1/06.

Luego de remitirse a los informes elaborados por el personal fiscalizador, destacó los aspectos relevantes de las inconsistencias detectadas. En este sentido, recordó que con respecto al proveedor Guillermo Daniel Benso se constató que declaró como actividad económica la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales a partir del período 11/04; no fue localizado en su domicilio fiscal; resultó ser titular de acreditaciones bancarias en el período mencionado por un total de pesos dos millones seiscientos veintidós mil ochocientos quince (\$ 2.622.815); mientras que las declaraciones juradas del I.V.A. por los períodos fiscales 2004 y 2005 carecían de movimientos o eran de escasa significación, y el patrimonio neto declarado por el impuesto a las ganancias correspondiente al período 2004 ascendía a la suma de pesos treinta y seis mil setecientos noventa y ocho con 43/100 (\$ 36.798,43). Por tales motivos, los funcionarios intervinientes concluyeron que “[d]el análisis de la situación patrimonial y los ingresos del mismo se desprende la inconsistencia con las acreditaciones

bancarias que ostenta por lo tanto no pueden ser consideradas como originadas en las actividades propias o genuinas”.

En cuanto al proveedor Eduardo René Varela, recordó que poseía “características de insolvente, participó de una cadena de comercialización como supuesto intermediario, realizando operaciones con contribuyentes –exportadores y/o grandes contribuyentes nacionales–, utilizando en dicha operatoria proveedores, en algunos casos incorporados en la Base APOC de esta Administración, los cuales no fueron localizados, razón por la cual serían ficticios. A su vez, se determinó que el fiscalizado no poseía capacidad operativa para realizar las operaciones declaradas. En ese sentido, el área interviniente señaló que en los períodos 2004, 2005 y 2006 declaró ventas por la suma total de pesos setenta millones trescientos cincuenta y tres mil setecientos treinta y seis (\$ 70.353.736), en tanto carece de estructura administrativa y empleados”.

Además, recordó que los domicilios declarados por este último fueron allanados “encontrándose entre la documentación secuestrada Cartas de Porte, Fs. 1116, facturas de compra, liquidaciones de venta, documentación de proveedores, etcétera. Ello así, con relación a la estructura organizativa del domicilio fiscal, el área interviniente señaló que: ‘... no se visualizaron computadoras (medio necesario que se utilizó al efectuar las liquidaciones y demás documentación secuestrada); tampoco empleados (se extrajo información de los sistemas - entre el 2001/04, hasta 2005/04 no tuvo empleados, entre 2005/05 a 2006/09 tuvo un empleado)’”.

También indicó que dicho proveedor había logrado inscribirse en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 10/8/01, pero que fue dado de baja con fecha 13/7/05 y que con fecha 15/7/05 fue considerado sin capacidad económica para efectuar las operaciones. Sin perjuicio de ello, fue inscripto nuevamente con fecha 10/5/06 y dado de baja nuevamente con fecha 2/8/06.

Por otro lado, destacó que (con el propósito de ampliar la información) se cursó un requerimiento al contribuyente, pero éste brindó respuestas genéricas y adujo que los documentos habían sido secuestrados durante el allanamiento. A partir de ello, la fiscalización manifestó que dicha documentación era parcial y no poseía un archivo sistemático que permitiera rearmar las operaciones y/o respaldar una operatoria. Agregó que se obtuvo información de los supuestos proveedores que habrían participado en la cadena pero que, de acuerdo con las Cartas de Porte, sus domicilios y los lugares de procedencia del cereal presentaban una “importante dispersión geográfica”, sin que fuera posible vincular tales documentos con la liquidación de compra respectiva. Además, “se encuentran excluidos del Registro Fiscal de Operadores de Granos, y en su mayoría, figuran en la Base APOC de este organismo”, detalló la metodología empleada para el cómputo de créditos fiscales de aquellos proveedores que habían obtenido el alta en el Registro.

Con respecto al proveedor Jara Cereales S.R.L., sostuvo que de abril a noviembre de 2006 declaró operaciones de compraventa de cereales por montos elevados y que luego hasta febrero de 2007 no declaró movimientos, habiendo sido excluido del Registro de Operadores con fecha noviembre de 2006. Indicó que fue verificado el domicilio fiscal y el de los socios siendo de características sencillas, figurando un cartel de venta y no observándose galpones, ni plantas de acopio de cereales. Además, en el sistema e-Fisco habían presentado regularmente las declaraciones juradas, aunque registraba pagos en el impuesto a las ganancias por la suma de pesos doscientos (\$ 200) durante los años 2004 y 2005, mientras que en el I.V.A. no se registraban ingresos desde el 2003.

Ahora bien, señaló que se comprobaron depósitos bancarios en el año 2006 por la suma de pesos tres millones cuatrocientos trece mil doscientos noventa y tres (\$ 3.413.293). Asimismo, en las declaraciones

juradas del I.V.A. se observó un débito fiscal declarado en el año 2006 ascendió a la suma de pesos dos millones seiscientos cincuenta y un mil cuatrocientos veintiún mil (\$ 2.651.421) y el monto de ventas netas a la suma de pesos veinticinco millones doscientos cincuenta y un mil seiscientos veintiocho (\$ 25.251.628). A su vez, observó que fueron detectadas retenciones a contribuyentes que no poseen empleados en relación de dependencia; no poseen bienes registrables; no registran pagos en el I.V.A. y en el impuesto a las ganancias o son de muy bajo monto; mientras que poseen importantes acreditaciones bancarias y se encuentran dados de baja en el Registro de Operadores.

Asimismo, sostuvo que “[s]e verificó una intermediación inusual que denota una maniobra tendiente a generar crédito fiscal a las empresas que actúan como clientes de Jara Cereales S.R.L. y que podría tener también como objetivo dificultar las tareas de fiscalización al generar múltiples intervinientes en el proceso de comercialización, tratando de encubrir de esta forma el real origen de la mercadería, en caso de que ésta realmente existiera”.

De este modo, señaló que “no se observaron bienes económicos que le permitieran realizar operaciones comerciales facturadas a su nombre; si bien se verificaron acreditaciones bancarias, éstas son muy inferiores a los movimientos comerciales declarados, destacándose que resulta una práctica ya observada en otros proveedores apócrifos a fin de intentar demostrar una formalidad en el circuito de pagos, realizando el depósito y extracción simultánea de las sumas de dinero”. Por tales motivos, expuso que “se trataría de un contribuyente con irregularidades en la cadena de comercialización, correspondiendo su carga en la Base APOC”.

En cuanto a la firma Agrícola Sudamericana S.A., destacó que efectuó importantes retenciones en el I.V.A.; vendió el paquete accionario y en su domicilio fiscal no se pudo contactar a ningún responsable. Además, luego de localizados los entonces socios, éstos manifestaron no poseer en su poder los libros fiscales y recordó que el adquirente de la sociedad manifestó que “la firma no opera más por no contar con los medios para hacerlo”, por lo cual fue solicitada la baja en el Registro de Operadores.

Por otro lado, respecto del proveedor Agro Leso S.R.L. el personal fiscalizador señaló que “se corrobora, que el contribuyente operó en el Mercado marginal en la compraventa de cereales, por consiguiente, se sugiere incluir al contribuyente en la Base APOC (...) ya que estaría incluido dentro de los puntos: /// Sin capacidad económica /// Sin capacidad financiera /// Con irregularidades en la cadena de comercialización”. En este sentido, expuso que en el domicilio fiscal el encargado del edificio (que se habría desempeñado desde hace doce años) manifestó que “recibe correspondencia a nombre de la sociedad, la cual devuelve por desconocer a la misma”.

En cuanto al proveedor BAERCO S.A. recordó que en el informe se había indicado que correspondería “incluirlo como ‘Usina de única actividad venta de facturas’ ya que se trata de un empresa inscripta al solo efecto de facturar crédito no legítimo. Asimismo, [se] considera que debería incluirse como ‘Desconocido por sus titulares y/o responsables’, en virtud de que se trata de una persona jurídica que ha sido desconocida por quienes figuran como responsables de la misma, según las manifestaciones de quien aparece como su presidente”.

Con respecto al proveedor Servicios Integrales Cerealeros Oliva S.A., destacó que los antecedentes fueron originados “a los fines de convalidar el carácter de usinas de facturas apócrifas de la firma, en virtud de las irregularidades detectadas. Ello así, se concluyó que la sociedad no poseía capacidad operativa, económica y financiera para desarrollar las actividades declaradas”. Agregó que “los integrantes de la sociedad no fueron ubicados en los domicilios fiscales y alternativos declarados, y conforme la información obtenida en los sistemas de ésta.

Administración, la firma no solicitó impresión de comprobantes, por lo que no se pudieron realizar actuaciones en imprentas”.

De acuerdo con las consideraciones antes expuestas, el Fisco concluyó que –más allá de los argumentos planteados por la aquí actora– no fue posible constatar la existencia y veracidad de las operaciones sometidas a análisis, circunstancia que permite aseverar que el reintegro del I.V.A. solicitado resulta improcedente. Ello, así debido a que “no existe relación entre el crédito fiscal facturado y el supuesto producto vendido, desvirtuándose de ese modo la esencia del reintegro perseguida por el legislador, que es la neutralidad de los efectos del I.V.A. respecto de los bienes exportados, a través de la restitución al exportador del impuesto que le fuera facturado por sus proveedores, situación ésta, que no ha sido constatada en las operaciones cuestionadas”.

IV.2. Por conducto de la Res. del Departamento Legales de Grandes Contribuyentes Nacionales de la A.F.I.P. 84/10 (v. fs. 1.349/1.380 de las Actuaciones SIGEA Nº 11010-15-10), se rechazó el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la Res. de la División Devoluciones y Recuperos 2 de Grandes Contribuyentes Nacionales de la A.F.I.P. 9/09 (v. fs. 42/57), en la cual se resolvió rechazar parcialmente las devoluciones anticipadas, interpuestas de acuerdo con lo establecido en el Tít. II de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06 y sus modificatorias, por la suma de pesos cuatrocientos diecinueve mil doscientos setenta y cinco con 15/100 (\$ 419.275,15), con más los intereses percibidos en exceso que ascienden a la suma de pesos cuatro mil ciento sesenta y nueve con 03/100 (\$ 4.169,03). También se habían rechazado las compensaciones interpuestas en los términos del Tít. III de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.000/06 y sus modificatorias, por suma de pesos noventa y dos mil doscientos setenta y seis con 64/100 (\$ 92.276,64), correspondiente a las exportaciones de los períodos 6/06 a 8/06, 10/06 a 1/07, 3/07 a 5/07, 9/07 a 10/07 y 12/07, 1/08, 2/08 y 4/08.

En cuando al proveedor Víctor Hugo Vargas, recordó que el informe indicó que el domicilio fiscal se encuentra deshabitado, se encuentra inscripto en la actividad “Servicios Personales y de los Hogares Intermediación” (en el registro de la Municipalidad de Río Tercero). Además, se constató que en el domicilio en el que figura funciona un estudio jurídico no siendo el contribuyente cliente del mismo y que el domicilio alternativo corresponde a una casa particular no habitada por el Sr. Vargas. Agregó que no registra presentaciones en el impuesto a las ganancias desde abril de 2006 a junio de 2007 registrando significativos saldos a favor y no posee bienes registrables, salvo un automotor de escaso valor económico comprado el 8/3/07 y vendido el 11/4/07. Ahora bien, de acuerdo con “el sistema SICORE, a su nombre se han formalizado ventas por montos millonarios durante los años 2006 y 2007; de acuerdo con la retenciones practicadas e informadas por [ese sistema] las compras las realizó a contribuyentes ficticios constatados en la Base APOC; posee importantes movimientos en el SITER durante los períodos 2006, 2007 y 2008; no registra personal en relación de dependencia; es declarado como empleado desde diciembre de 2006 hasta agosto de 2008 por montos salariales mínimos y se encuentra excluido del Registro Fiscal de Operadores de Granos. En consecuencia, se concluyó que no existen elementos que demuestren que posee capacidad operativa, económica y financiera”.

Asimismo, en relación con el contribuyente Varela, reiteró las inconsistencias antes transcriptas en cuanto a que no poseía capacidad operativa para realizar las operaciones y que los proveedores a los que éste había adquirido la materia prima presentaban una importante dispersión geográfica y habían sido incluidos en la Base APOC.

Con respecto a Alejandro Osvaldo Carrion, sostuvo que se dio de alta en el impuesto a las ganancias con fecha 22/6/06 y realizó una sola presentación de declaración jurada en el período 2006, adeudando la correspondiente al año 2007, en que presentó la baja del impuesto.

Además, se había inscripto en el I.V.A. también con fecha 22/6/06 y presentó declaraciones juradas hasta marzo de 2007, pero no practicó retenciones en los citados impuestos, no posee bienes registrables, autorizaciones de CAI vigentes, no declara empleados y se encuentra incluido en la Base APOC, registrando varias cuentas bancarias.

Agregó que “no fue localizado en el domicilio fiscal ni en la planta de acopio en la localidad de Hernando, Provincia de Córdoba.

Finalmente, se pudo determinar que viviría en el domicilio que figura en el padrón electoral, ubicado en una villa de emergencia; consultados los familiares manifestaron que el Sr. [Carrion] se dedica en la actualidad a realizar changas de albañilería y como chofer de camión”. Por tal motivo, se consideró que “el investigado no encuadra dentro de parámetros razonables para sostener una empresa en marcha”, y no posee la suficiente capacidad operativa para realizar las operaciones declaradas”.

En relación con la proveedora Silvia Rosa Sascaro, el informe destacó que la contribuyente posee bienes registrables, presentó declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias desde el período fiscal 2003 y hasta el 2006, exteriorizando bajos ingresos por ventas en el 2003, mientras que los períodos 2004/2006 presentó declaraciones sin movimientos. También valoró que presentó declaraciones juradas en el I.V.A. desde su inscripción en abril de 2006 hasta diciembre de 2008, exponiendo en las mismas una relación débito/crédito fiscal cercano a uno y no declaró operaciones en el 2006, año en el que presentó declaración en el impuesto sobre los bienes personales. Expuso que no registra pagos en el I.V.A., ni en el impuesto a las ganancias, “posee autorizaciones de CAI vigentes; no declara tener empleados en relación de dependencia; posee acreditaciones bancarias por el período 2007 a 2008 de gran envergadura aunque la actividad declarada no coincide con la magnitud de dichas operaciones; realizó retenciones y fue sujeto de las mismas tanto en el [I.V.A.] como en el impuesto a las ganancias por los períodos 2007 a 2008”. Por lo expuesto, se concluyó que la contribuyente no posee suficiente capacidad económica y operativa como para haber realizado la actividad declarada.

En cuanto al proveedor Consul Group de 9 de Julio S.R.L. se verificó que la actividad de la firma es el cultivo de cereales excepto los forrajeros y las semillas. Agregó que “se constató que presentó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado con movimiento únicamente en los meses de setiembre a noviembre de 2006, con relación débito/crédito fiscal de 0,01, y no presentó las declaraciones juradas desde el mes de diciembre de 2006, el 8/5/08 presentó declaraciones juradas de los períodos diciembre de 2006 a febrero de 2007 y rectificativas de los períodos agosto de 2006 a noviembre de 2006, observándose un incremento sustancial de los débitos fiscales, los que arrojaron saldo a favor de la A.F.I.P.; no presentó declaración jurada de impuesto a las ganancias por el período fiscal 2006; no se encuentra inscripta en el OF.NA.CO.CO.A.; se encuentra excluida del Registro de Productores de Granos desde el 8/11/06; del análisis de las retenciones practicadas en el año 2006 surge que el único proveedor es Prado Roberto y las operaciones son del mes de setiembre de 2006; el proveedor citado no presenta declaraciones juradas del [I.V.A.] desde agosto de 2006; posee un único inmueble con una participación del cincuenta por ciento (50%); se encuentra inscripto en la actividad de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial; y está en relación de dependencia con la firma Disparfelma S.A. desde el año 2007. Del régimen informativo de movimientos de Cartas de Porte de la OF.NA.CO.CO.A. se obtuvieron datos que permiten inferir que no está probado el real origen de los granos supuestamente adquiridos por la responsable”.

También señaló que “no posee bienes registrables excepto cuentas bancarias; la numeración de las facturas emitidas es prácticamente correlativa e impresas en días anteriores a la emisión; al día de la fecha del informe, y según las bases de datos de este organismo no se solicitaron autorizaciones para

transferencia de créditos fiscales de libre disponibilidad, como tampoco solicitud de reintegro del [I.V.A.]. De las circularizaciones cursadas a las entidades financieras con las que opera, se observó una maniobra consistente en sacar el dinero en efectivo con el objeto de adquirir cereal en el mercado marginal". De este modo, fueron rechazadas las operaciones invocadas con el citado proveedor.

Con relación al proveedor INVERCARNES S.A. expuso que "no se han efectuado pagos bajo ningún concepto desde el año 2002; la firma no posee empleados en relación de dependencia; no se encuentra inscripta como empleador, ni presenta declaraciones juradas correspondientes a dicho régimen; fue excluida del Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 9/1/07 por no haber practicado las retenciones del impuesto a las ganancias correspondientes a las compras de granos efectuadas; no presentó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2006 y 2007 y presentó las correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 en cero; no presentó declaraciones juradas por el [I.V.A.] desde febrero de 2007; no posee automotores, propiedades, embarcaciones, aeronaves, maquinaria agrícola ni bienes registrables". Además, sostuvo que "durante el año 2007 posee acreditaciones bancarias por pesos siete millones ochocientos doce mil setecientos veintiséis (\$ 7.812.726), no exteriorizando ventas para dicho período; sufrió retenciones por operaciones de ventas por sumas considerables lo que significaría que comercializó grandes cantidades de cereal; durante los períodos 2006, 2007 y 2008 no registra retenciones del impuesto a las ganancias practicadas con motivo del alquiler de plantas de silos o arrendamientos de predios rurales; registra retenciones en el [I.V.A.] a proveedores que fueron excluidos del Registro Fiscal de Operadores de Granos por falta de capacidad operativa e insolvencia".

Agregó que en el domicilio fiscal correspondía a un estudio jurídico "y que desde hace más de un año no se recibe documentación alguna relativa a la firma (...) negándose a atender a los agentes intervinientes". Expuso que no se pudo ubicar la firma en su domicilio real, así como tampoco a los responsables de la firma, ya sea socios, contadores, apoderados, en los domicilios denunciados. También destacó que "algunos integrantes de la sociedad denunciaron que habían vendido su participación accionaria a otras personas, y otros desconocían ser apoderados". Por esos motivos, concluyó que "la contribuyente no poseía una situación consistente con las operaciones detectadas, atento no contar con la capacidad para llevar adelante cualquier tipo de actividad relacionada con el agro y para comercializar la cantidad de granos que entregó, ya sea como productor o comerciante de granos".

A partir de lo expuesto, el Fisco sostuvo que "no ha sido posible constatar la existencia y veracidad de las operaciones sometidas a análisis, circunstancia que permite aseverar que el reintegro del [I.V.A.] solicitado resulta improcedente". En efecto, "no existe relación entre el crédito fiscal facturado y el supuesto producto vendido, desvirtuándose de ese modo la esencia del reintegro" y efectuó diferentes consideraciones (similares a las vertidas en la Res. del Departamento Legal de Grandes Contribuyentes Nacional de la A.F.I.P. 79/10) en torno al cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales para la configuración del hecho imponible.

V. Que en relación con la cuestión en estudio, esta Sala tiene dicho que para el reconocimiento de un crédito fiscal el contribuyente debe demostrar la real existencia de las operaciones declaradas como generadoras del referido crédito, toda vez que "frente a la natural dificultad que pesaría sobre el organismo fiscal al tener que probar la 'no existencia' de las operaciones observadas, ante las particularidades advertidas por ese organismo que crean una seria duda sobre su acaecimiento, es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de demostrar por distintos medios de prueba la verdad de sus dichos" ya que "las exigencias derivadas del art. 377 del Código Procesal, Civil y

Comercial de la Nación deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio (o como en Autos, de rechazo de las solicitudes de cómputo de créditos fiscales), 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” (esta Sala “in re”: “Alfa Emprendimientos S.A.”, Expte. 44.033/14, del 13/7/17; con cita de Sala III “in re”: “Foods Land S.A.”, del 28/8/04; y Fallos: 218:31 y 294:69).

Además, cabe recordar que –al constituir una excepción al régimen general– el cumplimiento de los requisitos antes mencionados debe ser examinado de modo estricto (arg. Fallos: 311:1.551 y 326:144; 328:3.985; entre otros; esta Sala “in re”: “Alfa Emprendimientos S.A.”, Expte. 44.033/14, del 13/7/17).

Ahora bien, partiendo de la normativa y las premisas antes reseñadas, tal como se expondrá seguidamente, los agravios vertidos por la actora ante esta Alzada no logran conmovir los fundamentos en que se basó la decisión de grado. En efecto, tal como lo consideró la jueza “a quo”, la prueba rendida por la accionante en la presente causa no logra desvirtuar los elementos fácticos recabados por el Fisco y que permiten inferir que los proveedores no poseían operativa y financiera para realizar las operaciones invocadas, de acuerdo con lo reseñado en el Considerando que antecede.

Sobre el punto, la recurrente alega que la jueza de grado incurrió en una valoración arbitraria de la prueba reunida en Autos en tanto que su parte logró acreditar la existencia de la mercadería, las Cartas de Porte y los boletos de compraventa de cereales, así como también el cumplimiento de las obligaciones formales del régimen, de acuerdo con lo informado por las cámaras de cereales.

No obstante ello, lo que aquí se discute es la real existencia de las operaciones declaradas entre los proveedores y la firma exportadora, no estando controvertida la existencia de la mercadería, el cumplimiento de las obligaciones formales, la existencia formal de los proveedores, el circuito de pagos o la buena fe de la actora.

En efecto, de acuerdo con las labores de pesquisa reseñadas en el Considerando precedente, el Fisco nacional consideró que los proveedores no poseían capacidad operativa y económica para llevarlas a cabo, lo que impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que no fueron cuestionados –ni desvirtuados– por la actora (arg. art. 377 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación; C.S.J.N. “in re”: “Molinos Río de La Plata S.A. c/E.N. - A.F.I.P.-D.G.I. Res. 68/10 (GC) y Otros s/Dirección General Impositiva”, del 25/9/15).

En este aspecto, la actora insiste en el valor probatorio de la prueba documental e informativa por ella aportada (Cartas de Porte, facturas, depósitos bancarios, informes de las cámaras de cereales, etcétera), mientras que también afirma que los proveedores contestaron los requerimientos del personal fiscalizador a partir de lo cual –a su criterio– “se pudo corroborar que habían actuado como proveedores y acopiadores de granos en las operaciones cuestionadas” (v. f. 426).

Sin embargo, a la luz de las constancias de la causa, reseñadas precedentemente, se infiere que este último argumento constituye una mera manifestación dogmática de la actora.

Ello así, debido a que no fueron ubicados por el personal fiscalizador –en su domicilio fiscal– los proveedores Benso, Jara Cereales S.R.L., Agrícola Sudamericana S.A., Servicios Integrales Cerealeros Oliva S.A., Vargas, Carrion e Invercarnes S.A.; mientras que la información secuestrada y aportada por el proveedor Varela era parcial y no poseían una sistematización que permitiera respaldar las operaciones. Además, los ex socios de Agrícola Sudamericana S.A. manifestaron no poseer los libros fiscales y el

adquirente de la sociedad manifestó que la firma no operaba más por no contar con los medios para hacerlo y fue solicitada su baja en el Registro de Operadores.

Asimismo, tal argumento pasa totalmente por alto el hecho de que el proveedor Carrion fue ubicado en una villa de emergencia y que –de acuerdo con lo declarado– se dedica a trabajos de albañilería, por lo cual fue incluido en la Base APOC. Tampoco se hace cargo de que los proveedores Varela y Vargas habían declarado la compra de la mercadería a proveedores que estaban incluidos en la Base APOC.

En otro sentido, la recurrente no aportó elementos de prueba que permitan apartarse del criterio del Fisco, en tanto consideró que las características económicas de la firma Jara Cereales S.R.L. y de sus socios permitían inferir que no poseen capacidad económica y debían ser cargados en la Base APOC.

Además, la recurrente nada aclaró en cuanto a la comprobación efectuada por el Fisco en el sentido de que la firma Agro Leso S.R.L. “operó en el Mercado marginal en la compraventa de cereales” por lo cual correspondía incorporarlo en la Base APOC. Tampoco rebatió el hecho de que los proveedores Baerco S.A. y Servicios Integrales Cerealeros Oliva S.A. eran, según el Fisco, usinas de facturas apócrifas (v. fs. 2.220/2.221 de las Actuaciones SIGEA Nº 11010-29/10).

Por otra parte, no fue efectivamente controvertido el criterio del Fisco en tanto que –en base a las declaraciones, pagos realizados al Fisco y otras irregularidades (detalladas en el Considerando precedente)– los proveedores Sascaro y Consul Group de 9 de Julio S.R.L. no poseían capacidad económica para realizar las operaciones.

De este modo, las objeciones resumidas anteriormente en modo alguno fueron desvirtuadas, ni aclaradas por la recurrente.

Por tales motivos, “resulta inaceptable la postura de la apelante en cuanto pretende el recupero del impuesto facturado mediante la exclusiva acreditación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por el régimen de reintegro del I.V.A. para exportadores”. Ello, así debido a 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 I.V.A.), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la Ley de I.V.A.), 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 C.S.J. 685/13 (49-F)/CS1 ‘Feretti, Félix Eduardo (T.F. 22.752-I) c/D.G.I.’, sentencia del 10 de marzo de 2015– o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa C.S.J. 119/13 (49-A) ‘ADM Argentina S.A. c/E.N. - A.F.I.P.-D.G.I. - Res. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva’, [decidida] 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” (C.S.J.N. “in re”: “Molinos Río de La Plata S.A.”, del 25/9/15).

En efecto, en este último precedente, la Corte Suprema confirmó la sentencia de Sala II de esta Cámara que también había rechazado la real existencia de operaciones con los proveedores Baerco S.A., Agro Leso S.R.L., Agrícola Sudamericana S.A., Jara Cereales S.R.L., Varela, Vargas y Servicios Integrales Cerealeros Oliva S.A. (aquí cuestionados, entre otros) porque carecían de capacidad económica y operativa para realizar las operaciones allí invocadas (v. Sala II “in re”: “Molinos Río de La Plata S.A.”, del 10 de junio de 2014).

Sobre el punto, la Sala II había destacado que los elementos de prueba aportados por la allí accionante (referidos al cumplimiento de los requisitos formales, tal como aquí también sucede) no eran suficientes para acreditar la existencia real de las operaciones y desvirtuar que aquellas eran simuladas, tal como lo afirmaba el Fisco en base a las circunstancias constatadas. Agregó que ello, no implicaba reprochar a la actora los efectos de los incumplimientos de sus proveedores, sino que, ante las circunstancias verificadas, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecían de virtualidad para demostrarlas y exigían la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (Sala II “in rebus”: “Toledo Pedro Roque”, del 29/11/12, y “Molinos Río de La Plata S.A.”, del 10/6/14).

No obstante ello, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, dicha carga procesal tampoco fue cumplida por la actora en la presente causa, ya que no logró desvirtuar las consideraciones de hecho expuestas por la Administración en torno a la capacidad económica y operativa de sus proveedores (arg. art. 377 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación). Por tales motivos, corresponde rechazar los agravios en estudio.

VI. Que en lo que respecta a la aplicación de la teoría de las correcciones simétricas, cabe recordar que – en lo que aquí interesa– el art. 81 de la Ley 11.683 establece que “[c]uando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la [A.F.I.P.] compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescrita, hasta anular el tributo resultante de la determinación”.

Sobre el punto, cabe destacar que –sin perjuicio de las correcciones a las que pueda tener derecho la actora– en la presente causa no resultó comprobada de manera cierta el supuesto previsto en la norma para su aplicación, aspecto que tampoco es concretamente delimitado por la accionante, quien se limitó a invocar de forma genérica su aplicación. Por este motivo, corresponde rechazar el agravio en análisis y confirmar la sentencia apelada en tanto dispone que dicha pretensión debe ser evacuada por la vía procesal pertinente.

VII. Que a partir de las consideraciones que anteceden y toda vez que los magistrados no están obligados a seguir a las partes en todas sus alegaciones sino sólo a tomar en cuenta las que son conducentes para esclarecer los hechos y resolver concretamente el diferendo (Fallos: 319:119; 307:2.012; 311:2.135), corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada, con costas a la vencida por aplicación del principio general de la derrota (conf. art. 68 primer párrafo del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación).

Así voto.

Los señores jueces de Cámara, Dres. Jorge F. Alemany y Pablo Gallegos Fedriani adhieren al voto que antecede.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede,

SE RESUELVE:

Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la firma Cargill S.A. y confirmar la sentencia obrante a fs. 406/410, con costas a la vencida (conf. art. 68 primer párrafo del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse.

Fdo.: Guillermo F. Treacy, Jorge F. Alemany y Pablo Gallegos Fedriani.