10014/2015 ARGENTI LEMON SA (TF 35620-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, abril de 2025.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Argenti Lemon SA (TF 35620-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 716/719, **el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la repetición intentada por la actora**, con costas.

Puso de resalto que el Fisco: (i) no desconoció la existencia de los supuestos proveedores de la actora (Delfina Arias Costilla y Nelson Fernando Rodríguez); y (ii) admitió la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias por cuanto consideró al servicio de flete de limones como una erogación necesaria para la actividad de la recurrente (esto es, cultivo de frutas cítricas).

Precisó que de acuerdo a lo dispuesto en el art. 12 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, la generación del crédito fiscal se encuentra sujeta a una serie de requisitos, a saber: a) su imputación al período en que se liquida; b) su incorporación en una factura o documento equivalente; c) su cómputo hasta el límite que surge de aplicar la alícuota del impuesto al importe de la prestación involucrada; d) su vinculación con operaciones gravadas; y e) el perfeccionamiento de los respectivos hechos imponibles en cabeza del vendedor, importador, locador o prestador del servicio involucrado.

Reseñó la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vinculada a la cuestión en debate, y concluyó que la prueba documental (remitos y órdenes de pago), testimonial, informativa y pericial, producida por la parte actora, no resultaba hábil para demostrar que los servicios de transporte de mercadería habían sido efectivamente realizados por los proveedores impugnados. En esa línea, puntualizó que no se había lograr acreditar que "*hayan sido estos proveedores con quienes la actora llevó a cabo las respectivas operaciones*" (fs. 718vta.).

Destacó que la pericia contable tampoco había logrado probar el circuito de pagos.

Con relación al juicio de apremio iniciado por la Sra. Arias Costilla a Argenti Lemon S. A., advirtió que: (i) fue promovido un mes después de iniciada la inspección a la aquí actora; (ii) perseguía la ejecución de una deuda por servicios de flete de mercadería de mayo de 2010, es decir, "*de un período* (…) *posterior a los períodos analizados en esta causa tributaria*" (fs. 718vta.).

USO OFICIAL

Subrayó que la existencia de CAI vigente solo permite afirmar que los proveedores se encontraban inscriptos y que solicitaron impresión de facturas; circunstancias que otorgan formalidad a las operaciones pero no certeza en cuanto a su realización por parte de esos proveedores o respecto del circuito de pagos.

Remarcó que los remitos acompañados tampoco resultan suficientes para acreditar que los proveedores fueron los verdaderos realizadores del hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado. Manifestó que más allá de que algunos choferes que trabajaron con el Sr. Rodríguez reconocieron sus firmas y el contenido de sólo 10 documentos, "*en todos los remitos agregados como prueba documental, se observa una llamativa marca consistente en un asterisco en el extremo superior derecho*" (fs. 718vta./719).

Indicó que parte de las resoluciones cuestionadas por la contribuyente impugnaron comprobantes emitidos por el Sr. Rodríguez en el ejercicio 2009 respecto a las cuales la recurrente no acompañó ninguna documentación tendiente a demostrar la existencia de los presuntos servicios contratados.

Aseveró que el inicio de una ejecución fiscal a la Sra. Arias no guarda relación con él el débito fiscal proveniente de las puntuales operaciones que la relacionarían con la parte actora.

Añadió que los proveedores del Sr. Rodríguez negaron haber contratado con él y exhibieron las facturas -correspondientes a los números registrados en el Libro IVA Compras del Sr. Rodríguez- emitidas a nombre de otros contribuyentes.

Coligió que los proveedores impugnados no fueron los que realmente realizaron los fletes facturados dada su falta de capacidad operativa, económica, financiera y comercial.

2º) Que, disconforme con el pronunciamiento, **la parte actora interpuso recurso de apelación** a fs. 721 y expresó agravios a fs. 728/733, que fueron contestados a fs. 745/750.

En primer término, puso de resalto que la Sra. Arias Costilla: (i) inició una acción de cobro de facturas a Argenti Lemos S.A. por lo que "*mal puede la sentencia afirmar que no se acreditó al beneficiario de los pagos*" (fs. 728); (ii) apoderó mediante escritura pública a un abogado a afectos de que formulara un reclamo judicial; (iii) reconoció expresamente haber prestado servicios a Argenti Lemon S. A.; (iv) facturó servicios que coinciden con la actividad declarada ante el fisco nacional, esto es, "*servicios de transporte de mercadería a granel*" (fs. 728vta.); (v) no se encontraba en la base apoc al tiempo que contrató con Argenti Lemon S. A.; y (vi) contaba con facturas con CAI vigente.

Advirtió que la sentencia resulta contradictoria por cuanto niega la autenticidad del proveedor pero simultáneamente reconoce que las retenciones practicadas por Argenti Lemon S. A. comportan un pago a cuenta del gravamen en cabeza de dicho proveedor.

USO OFICIAL

Indicó que los juicios fiscales iniciados por la Administración contra la Sra. Arias revelan que no era una proveedora apócrifa y reseñó lo dispuesto en el art. 62 del decreto reglamentario de la ley 11.683. En esa misma línea subrayó que dicha ejecución fiscal versó sobre los débitos fiscales resultantes de los conceptos facturados a Argenti Lemon S. A.

Aseveró que por imperio del art. 34 de la ley 11.683 y de los arts. 5º, 6º y 12 *in fine* de la ley del Impuesto al Valor Agregado, "*solo debe acreditar que lo facturado a él corresponde a trabajos reales y efectivamente prestados por el emisor de la factura*" (fs. 731vta.).

Puntualizó que las guías acompañadas a la causa, correspondientes al Sr. Rodríguez y a la Sra. Arias, detallan la mercadería transportada, su destino, el nombre del transportista y de los choferes y el dominio de la unidad. Asimismo, añadió que se habían adjuntado las licencias de conducir de los conductores de los camiones que reconocieron el servicio de transporte efectuado por los proveedores impugnados.

Esgrimió que a diferencia del fallo "Feretti" mencionado por el *a quo*, en autos no existen créditos fiscales ilegítimos. Por último, indicó que las consideraciones desarrolladas *supra* resultaban aplicables al Sr. Rodríguez en su calidad de proveedor impugnado por el fisco nacional.

3º) Que, el art. 86 de la ley 11.683 contempla que, en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, **la Cámara resolverá la cuestión teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados**. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que se hace en la sentencia de los hechos.

Por ello, la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que el Tribunal *a quo* hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. esta Sala *in re* "Clement S.C.A.", sent. del 10/11/98; entre muchas otras).

4º) Que, cabe adelantar que **los cuestionamientos esgrimidos por la impugnante con relación al ajuste fiscal no logran desvirtuar los fundamentos expuestos por el *a quo*** en el pronunciamiento apelado.

Al respecto, es dable destacar que, conforme surge de las actuaciones administrativas, la Sra. Arias Costilla fue fiscalizada por la ex AFIP mediante la OI 441.655. En dicha oportunidad, se la incorporó en la base Apoc "*por cuanto la misma no demostró poseer capacidad operativa, económica, financiera ni comercial que le permi-*

tan justificar la realización de las prestaciones de los servicios y/o las ventas que facturó" (fs. 137 de las actuaciones administrativas atadas por cuerda).

Respecto al Sr. Rodríguez, la fiscalización actuante indicó que "*reconoce como propias las operaciones contenidas en las facturas de venta que puso a disposición. Sin embargo, de los elementos obrantes en el legajo de inspección, se observa que el contribuyente bajo cargo; No posee capacidad operativa (comercial, industrial, financiera, de logística, etc.) para prestar servicios y vender los bienes facturados; No posee personal en relación de dependencia ni puede demostrar la contratación de servicios con terceros ya que los proveedores del servicio de transporte niegan haber operado con el contribuyente y exhiben las facturas correspondientes a los números registrados en el Libro I.V.A. Compras del fiscalizado emitidas a nombre de otros contribuyentes*" (fs. 137/138 de las actuaciones administrativas atadas por cuerda).

Ahora bien, en materia de prueba, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN 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*: 328:53).

Ahora bien, respecto a la prueba ofrecida por la parte actora ante el Tribunal Fiscal, corresponde señalar que:

(i) La recurrente considera que el juicio ejecutivo iniciado el 26/11/10 por parte la Sra. Arias Costilla contra la aquí actora por $16.233,18 en concepto de saldo deudor de cuenta mercantil con Argenti Lemon S. A. (conf. fs. 100/119vta.), comporta un indicio atendible para rebatir la pretensión fiscal. Sin embargo, la actora no se pronunció respecto a la proximidad entre la fecha de inspección y la fecha de promoción del juicio y tampoco se hace debido cargo de que los períodos ajustados son anteriores a mayo de 2010 (conf. fs. 121 y 122).

(ii) La pericia contable informa que el volumen total de toneladas de citrus ingresadas en planta en las campañas 2007/2008 y 2008/2009 "*aparece documentado*", mientras que el volumen total de servicios de flete se encuentra respaldado con la documentación exhibida. En esa misma línea, la perita de la parte actora indicó que existía una adecuada relación entre el total de servicios de flete y el volumen de toneladas ingresadas en planta y luego vendidas. A su turno, el perito del fisco nacional aseveró que "*surge un equilibrio formal entre el total de las toneladas transportadas de flete ingresadas a la planta para su procesamiento y descarte respecto del total de la cosecha y posterior venta*" (fs. 505). Al respecto, se advierte que los puntos periciales permiten tener por acreditada la prestación del servicio de fletes que no comporta una circunstancia controvertida en autos.

(iii) Las constancias del proceso de ejecución fiscal promovido por el fisco nacional contra la Sra. Arias Costilla por el saldo de declaración jurada del Impues-


#24775459#451432403#20250411093831706

USO OFICIAL

to al Valor Agregado de los períodos septiembre de 2009, febrero de 2010 y agosto de 2009 obrantes a fs. 584/669 son insuficientes para rebatir las impugnaciones formuladas por la demandada respecto al carácter apócrifo de la proveedora en cuestión; máxime si se atiende a la ausencia de pruebas que acrediten fehacientemente que los saldos allí reclamados incluyen a los débitos fiscales vinculados a las operaciones aquí impugnadas y su consecuente cancelación por parte de la Sra. Arias Costilla.

(iv) La recurrente alude a las declaraciones de los choferes ligados al proveedor Rodríguez acompañadas a fs. 318/339 que refieren a 10 remitos exclusivamente y nada dice respecto a la "*llamativa marca consistente en un asterisco en el extremo superior derecho*" (fs. 718vta./719), y a la inconsistencia advertida por el Tribunal Fiscal respeto a la falta de coincidencia entre los nombres de los choferes del listado incorporado en el Anexo XII del recurso de apelación ante el *a quo* y los nombres que figuran en los remitos obrantes en la causa (conf. fs. 718).

A partir del análisis de la prueba colectada, cabe concluir que la actora no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el fisco con relación a los proveedores impugnados, en particular respecto a la falta de capacidad económica y operativa constatada [CSJN, A. 119. XLIX., "ADM Argentina S.A. c/ EN – AFIP – DGI – Resol. 24/08 25/08 (DV DyR2) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 10/03/15 y 848/2014 (50-M) ICS1, "Molinos Río de la Plata S.A. c/ EN - AFIP - DGI resol. 68/10 (GC) y otros/ s/ Dirección General Impositiva", sent. del 25/08/15].

En este sentido, es preciso aclarar que no se trata de hacer cargo a la recurrente de los efectos del incumplimiento de su proveedor sino de exigirle que acredite la realización de las operaciones con los sujetos involucrados en función de los cuestionamientos del fisco nacional. En nada modifica lo expuesto, las probanzas vinculadas a la existencia de la prestación del servicio de flete, su consecuente relación con el volumen de productos comercializado por la actora y/o la efectiva cancelación de las operaciones aquí involucradas, por cuanto dichos extremos no permiten desvirtuar la falta de capacidad operativa y económica que el fisco nacional endilga a los proveedores en cuestión para ajustar el Impuesto al Valor Agregado. En efecto, y tal como lo explicó el *a quo*, las defensas referidas a la existencia de la prestación de los servicios de flete necesarios para la actividad productiva de la recurrente refieren a extremos que no fueron cuestionados por el fisco nacional toda vez que no realizó ajuste en el Impuesto a las Ganancias y, aun tratándose de facturas apócrifas, tampoco aplicó el Impuesto a las Salidas no Documentadas.

Se debe recordar, en este mismo orden de ideas, que la Corte ha sostenido 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 - AF1P - 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*" (causa "Molinos Río de la Plata SA", *supra* citada).

Dicho de otro modo, el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de 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 Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior [conf. esta Sala, *in re* "Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 14/08/12].

Asimismo, cabe destacar que, ante la gravedad de los indicios expuestos por el fisco nacional para sustentar el ajuste, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábil por sí solo para tener por acreditada la existencia de las operaciones que allí se consignan [cfr. CSJN, S.31.XLVII., "Stop Car SA (TF 26815-I) c/ DGI s/", sent. del 21/08/13 y F. 48. XLVII., "Floriner S.A. (TF 24.275-1) c/ DGI", sent. del 10/12/13].

En similar sentido, se ha dicho que "*el mero cumplimiento de requisitos de orden formal (tales como la inscripción ante el ONCCA, la emisión de facturas o el hecho de figurar en otros instrumentos comerciales) no habilita per se el cómputo del crédito fiscal emanado de las facturas emitidas por el proveedor impugnado*" (conf. doctrina de la Sala II de esta Cámara, *in re* "Frimsa S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 15/12/15).

Corresponde, entonces, rechazar los agravios de la actora pues, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (*Fallos*: 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).



#24775459#451432403#20250411093831706

10014/2015 ARGENTI LEMON SA (TF 35620-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En lo que refiere a las retenciones en concepto del Impuesto a Ganancias y al presunto "*comportamiento dislocado*" del fisco, corresponde remitir a la doctrina del precedente dictado por esta Sala *in re* "Aceros Zapla SA -TF 48605-I y otro c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 2/11/23. En ese sentido, y teniendo en cuenta que el ajuste fiscal aquí involucrado no se fundó en la declaración de inexistencia de las operaciones sino en la impugnación del cómputo del crédito fiscal originado en ellas, es dable recordar que en *Fallos*: 344:277, la Corte Suprema desestimó el planteo de la actora vinculado a un presunto enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, "*pues nada impediría a los referidos productores* (proveedores ocultos) *que se consideren con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que son quienes efectivamente soportaron las retenciones y a quienes correspondería efectuar la imputación de su pago de acuerdo con las previsiones legales correspondientes*".

En conclusión, las razones expresadas por la actora en su memorial no refutan en debida forma los argumentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión impugnada por lo que corresponde confirmarla, con costas a la vencida (art. 68, CPCCN). **ASÍ SE RESUELVE**

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

USO OFICIAL

Fecha de firma: 11/04/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#24775459#451432403#20250411093831706