///nos Aires, 10 de julio de 2024.- PAF

Y VISTOS, estos autos caratulados: “CHS de Argentina S.A. (TF 48433-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo” y,

CONSIDERANDO:

I.- Que mediante resolución interlocutoria del 31/08/2018 el Tribunal Fiscal de la Nación declaró su competencia para entender en los presentes actuados, con costas en el orden causado (cfr. fs. 682/684).

I.1.- Para así decidir, en primer lugar, señaló que la actora interpuso recurso de apelación contra la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) que rechazó el reconocimiento del crédito fiscal I.V.A. atribuible a operaciones de exportación realizadas en los períodos: abril a julio, septiembre y noviembre de 2011; abril, mayo y diciembre de 2012; abril, mayo, agosto y septiembre de 2013; mayo, junio y septiembre de 2014 y mayo de 2015 y, asimismo, la intimó a ingresar la suma de $ 604.105,69 en concepto de restitución y la suma de $ 136.262,67 por intereses resarcitorios. Además instruyó el cobro y reclamo de la suma de $ 24.121,13 en concepto de Régimen Especial de Ingresos (compensaciones).

Recordó los argumentos dados por la contribuyente para atribuirle la competencia para entender en las actuaciones y la excepción de incompetencia interpuesta por el organismo fiscal fundada en que el acto recurrido no presenta la misma naturaleza de aquellos actos enumerados taxativamente en la ley 11.683 como habilitantes de la competencia y en que la ley 27.430 modificó el texto del art. 76 de la L.P.T. excluyendo detalladamente aquellos supuestos en que no resulta competente el Tribunal *a quo* entre los que, según sostuvo la demandada, se encuentra la cuestión planteada en la causa.

Asimismo, mencionó la réplica dada por la actora al controvertir la defensa en traslado invocando para ello lo decidido en el plenario dictado por esta Cámara de Apelaciones en la causa “Las 2 C S.A. (TF 25.214-I)” y por el T.F.N. en el plenario “Yusin S.A.C.I.F.I.A.” emitido a consecuencia del referido previamente.

I.2.- Acto seguido el Tribunal *a quo* recordó lo resuelto en una causa similar a la presente en donde se declaró la incompetencia del organismo fundado en la doctrina plenaria dictada en: “Curtiembre Fontela y Cía. SACI” del 20/09/2000 en donde se decidió: “*El Tribunal Fiscal de la Nación no es competente para entender en los recursos de apelación deducidos respecto de actos de la AFIP-DGI por os que se reclaman sumas reintegradas pretendidamente en exceso a los responsables”.*

Aclaró también que en otras oportunidades dicha Sala había interpretado que los actos por los cuales el Fisco determina la improcedencia de ciertos créditos fiscales relacionados con solicitudes de reintegro del I.V.A. por

operaciones de exportación eran actos de naturaleza determinativa que se basaban en un proceso de fiscalización tendiente a establecer la real existencia, medida y legitimidad de los créditos pretendidos, los cuales tuvieron como base jurisprudencia emitida por las Salas III, IV y V de esta Cámara las cual enumera.

I.3.- Sin perjuicio de lo manifestado señaló que el dictado del fallo plenario de esta Cámara de Apelaciones el 26/06/2017 en la causa "Las 2 C S.A. (TF 25214-I)" obligaba a revisar su posición. Al respecto, señaló que en dicho antecedente, por mayoría, se dispuso la siguiente doctrina legal: *"Es competente, en los términos del art. 159 de la ley 11.683 el Tribunal Fiscal de la Nación para entender en la apelación deducida contra la denegación de reintegro en concepto de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, vinculado a operaciones de exportación e intimación al ingreso de aquellas sumas oportunamente compensadas o devueltas con más los intereses resarcitorios".*

Por otra parte indicó que el 20/09/2017 el T.F.N. en pleno, como consecuencia de lo expuesto, en el marco de la causa: "Yusin SACIFIA" dejó sin efecto la doctrina "Curtiembre Fontela y Cía. SACI" del 20/09/2000.

Añadió que el 29/12/2017 se publicó en el Boletín Oficial la ley 27.430 que, entre otras reformas, sustituyó el art. 76, inciso b), de la ley 11.683 vedando en lo sucesivo la apelación ante el T.F.N. de: *"Los actos mediante los cuales, se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación".*

Destacó así que era clara la diferencia existente entre las doctrinas plenarias indicadas y la decisión adoptada por el Congreso de la Nación, entendiendo que a fin de resolver la cuestión de fondo debía dirimirse cuál de las dos posiciones rige al planteo de autos.

I.4.- Así expuso que la lectura de la ley 27.430 lleva a interpretar que ella no se aplica al *sub examine*.

Sin desconocer el imperio de los arts. 247 y 317 de la ley 27.430 –que entró en vigencia al día siguiente de su publicación- concluyó que no puede pasarse por alto que el articulo sustituido dispone: "*Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables <u>podrán interponer –a su opción- dentro de los quince (15) días de notificados,</u> los siguientes recursos […] Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente cuando fuere viable*" (art. 76, inc. b) de la ley 11.683, aclarando que el subrayado no es del original).

Indicó que de lo expuesto se colige que la modificación introducida y referida a la procedencia del recurso de apelación ante el T.F.N. regirá

plenamente respecto de los que se interpongan una vez que se encuentre vigente el actual art. 76, no antes.

Siendo ello así, tomando en consideración que la firma actora interpuso su recurso de apelación cuando aún no se encontraba vigente el nuevo texto de la L.P.T. y la vigencia de los plenarios “Las 2 C S.A. (TF 25.214-1)” y "Yusin S.A.C.I.F.Í.A.” entendió que no correspondía denegar la competencia para entender en las presentes actuaciones en razón de lo normado en el actual art. 76, inciso b), de la 11.683.

En apoyo de su postura citó la doctrina sentada por la C.S.J.N. en la causa “Ahualli, Rolando José y otros c/CNV s/mercado de capitales-ley 26.831-art. 143”, del 27/05/2015, entre otros, que dispuso: “*según el principio de la llamada perpetuado jurisdictionis, la competencia se determina de acuerdo con las normas vigentes al momento de iniciarse el proceso, la cual queda fija e inmutable hasta el final del pleito*”.

En vistas de lo esgrimido, declaró su competencia para entender en estos actuados e impuso las costas en el orden causado atento a lo novedoso de la cuestión.

II.- Que luego de haberse producido la prueba documental e informativa ofrecida por la parte actora (esta última, en forma parcial y dirigida a entidades bancarias, bolsas de cereales, corredores y entregadores, cfr. fs. 706/710) ordenada en audiencia del 22/11/2018 –en la que también se denegó la producción de prueba pericial contable- (cfr. fs. 703); el Tribunal Fiscal de la Nación dictó sentencia definitiva el 09/11/2022 (cfr. fs. 1101/1109) rechazando el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmando la Resolución nº 25/2017.

II.1.- Para resolver de esta forma el Tribunal *a quo* -luego de recordar lo decidido en la resolución interlocutora del 31/10/2018, los argumentos introducidos por ambas partes y la prueba producida en autos- en primer lugar se expidió sobre el planteo de nulidad de la Resolución nº 25/2017 (DV FIDE).

Señaló que los supuestos en los cuales resultaría procedente tal declaración son la existencia de un vicio, violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, añadiendo que éstas son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría privado de oponer el impugnante y que deben ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar. Citó amplia jurisprudencia en apoyo de su postura.

En cuanto a la afectación del derecho de defensa alegado por la actora, indicó que surgía de la compulsa de las actuaciones administrativas que la mencionada presentó su descargo además de haber podido ejercer ampliamente su derecho de defensa y producir prueba tal como surge del trámite de autos a fs. 703 y siguientes. Y, con relación a la falta de dictamen jurídico previo invocado por la contribuyente señaló que éste luce agregado a fs. 376/384vta. del cuerpo principal II *bis* (el cual fuera acompañado por el Fisco Nacional en medio electrónico CD agregado a fs. 3 de las actuaciones administrativas glosadas por cuerda y que este tribunal tiene a la vista).

Añadió que de la compulsa del acto administrativo cuestionado lucen satisfechos los requisitos del art. 7º de la ley 19.549 además de destacar que se encuentra fundado en los elementos recabados por la fiscalización.

Concluyó que los argumentos de la parte actora hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el "juez administrativo", circunstancia que excede el marco de la nulidad planteada.

II.2.- Acto seguido y a fin de analizar los demás planteos introducidos por la actora, recordó que la demandada dictó una orden de intervención en virtud de irregularidades advertidas sobre operaciones de exportación realizadas por la contribuyente con proveedores considerados apócrifos y que fueran incluidas en solicitudes de reintegros de I.V.A. Crédito Fiscal correspondiente a los períodos: abril a julio, septiembre y noviembre de 2011; abril, mayo y diciembre de 2012; abril, mayo, agosto y septiembre de 2013; mayo, junio y septiembre de 2014 y mayo de 2015.

Al respecto, detalló los argumentos expuestos en los informes de fiscalización de los proveedores cuestionados, a cuyo análisis cabe remitirse en honor a la brevedad, sin perjuicio de resaltar el Tribunal *a quo* que todos ellos se encontraban incluidos en la base de sujetos apócrifos ya sea por no tener capacidad económica-financiera para el desarrollo de la actividad que denunciaran, por ser considerados usinas de facturas, por tener inactivo su C.U.I.T. o por encontrarse excluidos del Registro Fiscal de Operadores de Granos.

Destacó que el pedido de reintegro del crédito fiscal fue formulado en los términos de la Resolución General A.F.I.P. 2000/06 y el art. 43 de la Ley de I.V.A. y recordó que el organismo fiscal manifestó que el hecho de facturar bienes, servicios y locaciones no daba, por sí solo, derecho a computar el impuesto facturado contra las exportaciones realizadas porque, destacó, para acceder al mismo se requiere el efectivo destino de los bienes, servicios y locaciones a las exportaciones, en virtud del perfeccionamiento de la operación que le diera sustento. Agregó que dicha dependencia alegó la imposibilidad de verificar el nacimiento del hecho imponible en cabeza del proveedor, por no haberse

demostrado la efectiva prestación del servicio o la venta de los productos invocados, lo que derivar en la inexistencia del crédito fiscal computable.

Luego de recordar lo señalado por el Fisco en cuanto a los requisitos previstos por el art. 12 de la Ley de I.V.A. para la procedencia del crédito pretendido, señaló que éste concluyó que de las verificaciones efectuadas no pudo acreditarse la veracidad de los créditos puesto que éstos aparecen seriamente cuestionados, lo que derivó en que las áreas fiscalizadoras entendieran que los proveedores que intervinieron en las operaciones cuyo reintegro se persigue eran empresas que generaban créditos fiscales no legítimos.

Señaló que la demandada concluyó que de los antecedentes administrativos surgía que no quedó probado el vínculo entre los proveedores del producto, que generó el derecho al cómputo del crédito fiscal y la firma exportadora, condición necesaria para acceder al beneficio instituido y el consecuente recupero solicitado.

II.3.- En vistas de lo manifestado y a tenor de los agravios esgrimidos por la parte actora, analizó si se encuentra ajustado o no a derecho la tacha de apócrifo de los proveedores mencionados previamente.

A la luz de lo manifestado precedentemente, entendió el Tribunal Fiscal de la Nación que la impugnación de los mismos fue adecuadamente ponderada por el organismo recaudador, habiéndose demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos que llevaron a presentar reparos sobre la validez de las facturas; además de advertir que se trataba de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registraran con la actora.

Recordó el sentenciante la carga de la prueba prevista por el art. 377 del C.P.C.C.N. y sostuvo que correspondía a la firma actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es ella quien se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y, además, en cuanto a tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhiba.

Entendió que encontrándose formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad del sujeto emisor de las facturas en juicio, de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando su impugnación.

Al respecto, añadió que si bien la demandada no puede colocar en cabeza de la contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada

o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a ese aspecto, postura sostenida por la firma actora, destacó que en el caso de autos los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que debe cargar con la prueba de demostrar lo contrario. Acto seguido efectuó un amplio análisis jurisprudencial sobre lo expuesto y sobre el cómputo de crédito fiscal y los requisitos que se deben cumplir para su procedencia.

En cuanto a la ratificación de la actora sobre la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que, según sus dichos, fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, recordó el T.F.N. un antecedente dictado por la Sala “B” de dicho Tribunal en donde se indicó: “*no procede el computo del crédito fiscal solo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivizarían de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado”*; criterio que, señaló, fue reiterado en otros precedentes en donde se indicó que no resultaba procedente sostener que el art. 12 de la ley del gravamen admite el crédito fiscal ante la sola existencia de la facturación, postura que denunció fue sostenida por varias Salas del Tribunal *a quo* y compartida por esta Cámara de Apelaciones, las cuales transcribe y a las que cabe remitirse en honor a la brevedad.

Recordó la doctrina sentada por la C.S.J.N. en las causas “Stop Car S.A.” del 21/08/2013, “ADM Argentina S.A.” y “Ferreti Félix Eduardo” ambas del 10/03/2015 y “Molinos Rio de la Plata S.A.” del 25/08/2015. Por ello, concluyó: “… *En definitiva no se ha logrado probar, a pesar de la información producida, que los sujetos mencionados en los comprobantes impugnados hayan realizado las operaciones de venta que la actora le adjudicó. En efecto, la información brindada en autos por algunos de los intermediarios no aporta mayores elementos que permitan tener por realizada las operaciones por los proveedores impugnados. Por el contrario, el HSBC informa a fs. 780 que si bien la recurrente registra una cuenta corriente en dicha entidad, no se detectan transferencias a las firmas cuestionadas en autos; en tanto a fs. 949 el ICBC requirió mayor especificación en la información solicitada, de lo cual se puso en conocimiento a la actora a fs. 950, sin que la recurrente solicitara reiteratorio alguno con las precisiones requeridas por la oficiada para informar sobre los posibles destinatarios de cheques y/o transferencias. Asimismo la firma Díaz Rigante respondió a fs. 816 el oficio que se le librara respondiendo que no registra los movimientos por los que se le requería información. En tanto que la Bolsa de Comercio y la Bolsa de Comercio de Rosario informaron a fs. 947 y 1032 que no intervienen en la concentración de los contratos que se registran en las mismas, aclarando que la última entidad que no*


#37940701#418978006#20240708193857556

registra contratos con Promagro Promociones Agropecuarios, Quintales SA y Servicios Bragados".

"Asimismo cabe poner de resalto que en casos como el presente cuando se trata de operaciones cuya impugnación fundamental se basa en que las irregularidades comprobadas dieron origen a considerar que las operaciones cuestionadas no fueron concertadas con los proveedores observados, se estima que no procede computar las retenciones oportunamente ingresadas que solo existieron para dar un viso de realidad a las operaciones fraudulentas y que han quedado en evidencia en la descripción de la maniobra detectada por el Fisco Nacional. Además, de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re, "Molinos Río de la Plata S.A.", el 25/8/2015, la aquí recurrente carecería de legitimación para efectuar el citado reclamo".

III.- Que disconforme con lo decidido, a fs. 1117 interpuso recurso de apelación la parte actora contra la sentencia dictada el 9/11/2022, habiendo expresado sus agravios a fs. 1122/1149vta., los cuales fueron replicados por el Fisco Nacional a fs. 1207/1214.

Asimismo, a fs. 1189, en uso de las facultades conferidas por el art. 189 de la ley 11.683, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación contra la declaración de competencia e imposición de costas decidida en la resolución interlocutoria del 31/08/20218, formulando sus agravios a fs. 1192/1195vta. los cuales no fueron contestados por la contribuyente.

IV.- Que la firma actora, luego de recordar los antecedentes del caso, formuló sus agravios contra la sentencia de fondo recurrida.

IV.1.- En primer lugar se expidió sobre la falta de valoración de la prueba aportada en autos y su eficacia convictiva, además de alegar la falta de fundamentación en concordancia con la sana crítica y la normativa federal que rige la materia tributaria y comercial.

Al respecto indicó que el T.F.N. se limitó a citar las conclusiones arribadas por la demandada en los informes de fiscalización con cada proveedor sin efectuar una distinción entre la prueba aportada por su parte respecto de las operaciones celebradas durante el período 2011-2015 y los informes del Fisco producidos *ex post*, así como tampoco sobre la prueba documental aportada ni la informativa producida en autos.

Señaló que tras encontrarse probada la existencia de las materias primas comercializadas y siendo que los sujetos intervinientes en el traslado y recepción de las mismas dan cuenta de haber operado con los proveedores impugnados, cuestionó entonces que se haya discutido la capacidad operativa de estos últimos e invalidar el crédito fiscal reclamado; máxime cuando, según interpreta, la R.G.

A.F.I.P. 1415 es quien autoriza a los intermediarios a emitir los comprobantes por cuenta y orden, en este caso de los proveedores (productores de granos).

Entendió así que el Tribunal *a quo* realizó un análisis superfluo, genérico y subjetivo sin analizar lo previsto por el art. 12 de la L.P.A., ni la R.G. A.F.I.P. 1415 en conjunto con la prueba documental aportada por su parte.

Acto seguido, detalló el proceso comercial por el cual adquiere la materia prima necesaria para poder desarrollar su operatoria comercial y la intervención de la Bolsa de Cereales, corredores, proveedores, representante entregador y entidades bancarias por los pagos realizados considerando que tal análisis no fue tomando en cuenta por la instancia anterior, puesto que indicó, de haberse efectuado se hubiera concluido que su parte percibió correctamente las sumas de dinero correspondiente a los créditos fiscales impugnados y no como lo entendiera el organismo recaudador que avaló la improcedencia del cómputo basado únicamente en el inspección final que destaco el carácter de apócrifos de los proveedores involucrados de forma retroactiva.

Añadió que el registro de la compra de granos queda acreditada con la recepción de la mercadería, lo que se comprueba con cada una de las “Cartas de Porte” en las que constan las firmas del entregador, corredor y transportistas que forman parte de la documental agregada en la causa. Además indicó que el proveedor por sí solo no es suficientemente hábil para vender granos de su propiedad, sin antes haberse dado de alta ante la A.F.I.P. en tal carácter, para lo cual deben cumplir con los requisitos establecidos por la R.G. 10/1997; ocurriendo similar circunstancia respecto del corredor conforme a lo dispuesto por la ley 25.028.

IV.2.- En segundo lugar alegó la arbitraria valoración de los requisitos y condiciones, para la existencia del crédito fiscal, en concordancia con el art. 12 de la Ley del I.V.A. y el Régimen de Emisión de Comprobantes (R.G. 1415) normativa que denunció haber sido omitida por la demandada.

Luego de efectuar un análisis sobre ellas, formuló una ejemplificación sobre éstas a la luz de los documentos agregados a la causa, al que cabe remitirse en honor a la brevedad.

IV.3.- Asimismo, acusó la falta de fundamentación razonada en la sentencia, recurrida, ello en concordancia con la sana crítica.

Sostuvo que en la misma no se mencionaron las razones que llevaron a considerar que: “*no surgen elementos que permitan inferir sobre la capacidad productiva -patrimonial y operativa- de los proveedores”* señalando que quedó demostrado en autos que la operatoria comercial concretada es común en sus usos y costumbres de la práctica comercial en el comercio de granos y aceite y que se generó un nexo vincular entre la actora y los proveedores en cabeza de quienes verdaderamente se celebraron las operaciones. Acto seguido efectuó una

reseña sobre la prueba producida en la causa a fin de demostrar el yerro en la impugnación de las operaciones comerciales en trato.

IV.4.- Por otra parte cuestionó la inversión de la carga dinámica de la prueba y la vulneración del principio de verdad jurídica objetiva.

En particular se agravió de la siguiente frase: *"…es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de demostrar por distintos medios de prueba sobre la verdad de sus dichos…",* plasmada en el considerando VII de la sentencia recurrida.

Reiteró que la prueba ofrecida y producida en la causa no fue valorada ni en la instancia administrativa ni por el T.F.N., con lo cual entendió de esta forma no se arribó a una verdad jurídica objetiva, emitiéndose así, a su entender, una sentencia arbitraria al ratificar la postura fiscal. Citó doctrina en apoyo de su postura.

Argumentó que la actividad de su parte se encuentra reglada por el derecho civil y comercial, por lo que interpretó que son las normas comerciales las que reglamentan su ejercicio, no pudiendo el derecho tributario, desde su ámbito de ejercicio y reglamentación, indicar a los particulares como probar la veracidad de una operación puesto que ello implicaría una extralimitación en las facultades que le fueron conferidas por la ley suprema. En vistas de ello, solicitó a esta Alzada revea la cuestión planteada y el agravio acusado y citó lo previsto por los arts. 378 y 386 del Código Procesal en apoyo de su postura.

Razonó que no resulta coherente poner en cabeza de su parte deberes de verificación de proveedores que son propios de la A.F.I.P.-D.G.I. u otros organismos estatales, por lo que abocar dicha tarea a quien contrata con un proveedor implica un excesivo rigorismo formal, extralimitándose de sus funciones, aun en forma previa a la contratación a través de instrumentos lícitos, con un sujeto habilitado para hacerlo.

Insistió en que con la contabilidad que lleva una compañía es donde constan los registros de sus transacciones comerciales y se permite conocer el cumplimiento de su objeto y la naturaleza de sus negocios y actividad comercial desplegada; denunciando que su parte utilizó los libros contables confeccionados sobre pautas comunes y de forma organizada.

Argumentó que el hecho de que los proveedores no hayan presentado a términos sus DD.JJ., no hayan pagado sus obligaciones o no hayan registrado empleados ni bienes no significa que la compra venta de granos no haya existido por parte de la actora y no haya sido computado correctamente el crédito fiscal.

IV.5.- Controvirtió el desconocimiento del pago del I.V.A. mediante retenciones originado con motivo de las operaciones impugnadas.

Expuso que si se concluyera que la operación en cabeza de los sujetos impugnados es inexistente entonces dichos fondos ingresados formalmente a las arcas públicas como retención no revisten tal naturaleza lo cual daría como resultado que la demandada percibió dos veces el importe que fuera retenido, antes de la retención y luego como pago efectuado por su parte luego de la sentencia recurrida; circunstancia que denunció no fue analizada por el Tribunal *a quo*.

Solicitó entonces que se revoque lo sentenciado o, en subsidio, se procedan a reliquidar lo ajustes efectuados a fin de computar los montos ingresados en conceptos de retenciones en la resolución determinativa de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del art. 81 de la L.P.T., haciendo alusión a la aplicación del instituto de las correcciones simétricas.

IV.6.- En último lugar, invocó la arbitrariedad de la sentencia en virtud de la doctrina sentada por el Máximo Tribunal por argumentos a los que cabe remitirse a la brevedad, sin perjuicio de señalar que citó jurisprudencia de esta Sala –"VZ Bath & Body (TF 36087-I) c/D.G.I." del 8/04/2022- y de la Sala V de esta Cámara así como la doctrina dada por la C.S.J.N. en la causa "Bildown S.A." en apoyo de su postura.

V.- Que a fs. 1163/1182 la parte actora acreditó la cancelación del capital con más los intereses calculados a la fecha de pago, en virtud del principio de *solve et repete*, dando cuenta de esta forma, del pago íntegro de las sumas objeto de litigio.

VI.- Que, por su parte, el Fisco Nacional en su memorial cuestionó el rechazo de la excepción de incompetencia y la imposición de costas por su orden decidida por la resolución interlocutoria del 31/08/2018, debiéndose resaltar que por resultarle totalmente favorable, ningún cuestionamiento introdujo contra la sentencia de fondo dictada el 09/11/2022.

Luego de recordar los antecedentes de la causa, adujo encontrarse habilitado para recurrir la primera resolución dictada en autos en razón de haber sido apelada la segunda por la parte actora, por lo que consideró que ésta era la oportunidad procesal para fundar su recurso.

Expuso que la declaración de competencia decidida atenta contra los principios de seguridad jurídica al haberse declarado la competencia del T.F.N., además de considerar que la misma se aparta injustificada y arbitrariamente de las normas legales y precedentes jurisprudenciales al caso.

En apoyo de su postura citó lo decidido por la Sala III en la causa: "Argenti Lemon S.A. c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo" (expte. nº 22.077/18) del 25/04/2019 y por la Sala IV en la causa "Belaken Boreal c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo" (expte. nº 42.388/18) del 2/08/2018 en donde se confirmaron las

#37940701#418978006#20240708193857556

declaraciones de incompetencia oportunamente planteadas, transcribiendo parcialmente los argumentos allí vertidos.

Cuestionó lo decidido por el Tribunal *a quo* por entender que se apartó de la regla que rige con relación a la entrada en vigencia de normas de naturaleza procesal, en función de la cual indica que no era, al momento del dictado de la resolución recurrida, legalmente competente para entender en la cuestión por cuanto resultó de aplicación la reforma dispuesta por el art. 76 de la ley 11.683, con las modificaciones introducidas por la ley 27.430, motivo por lo cual solicitó la revocación del decisorio en que el T.F.N. declaró su competencia.

Añadió que la cita jurisprudencial en la cual fundó la declaración de competencia, "Ahualli Rolando José y otros c/C.N.V. s/mercado de capitales-ley 26831-art. 143" del 27/05/2015, es inexacta puesto que lo allí resuelto es sustancialmente distinto al caso de autos por versar sobre un conflicto de competencia entre fueros.

Asimismo, alegó que la doctrina citada por el T.F.N. no resulta de aplicación por ser contraria a la regla general referida a que las leyes modificatorias de jurisdicción y competencia, por ser de orden público, y aun en caso de silencio de ellas, se aplican de inmediato a las causas pendientes. Por ello, solicitó la revocación de la resolución dictada por el Tribunal *a quo* objeto de agravios.

Finalmente, y por entender que no se verifica en el caso, factor que justifique el apartamiento de la regla general de imposición de costas contempladas en los arts. 184 de la ley 11.683 y 68 del C.P.C.C.N., solicitó que las de ambas instancias sean impuestas a la parte actora recurrente.

VII.- Que así planteadas las cuestiones, cabe señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no se encuentran 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 con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re, "*Importadora y Exportadora del Norte S.A. c/ E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.", Expte. n° 18.952/13, del 17/02/2021, entre muchos otros).

VIII.- Que a modo de recapitulación cabe recordar que la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) rechazó el reconocimiento del crédito fiscal I.V.A., atribuible a operaciones de exportación realizadas en abril, mayo, junio, julio, septiembre y noviembre de 2011; abril, mayo y diciembre de 2012; abril, mayo, agosto y septiembre de 2013; mayo, junio y septiembre de 2014 y mayo de 2015, pretendido por la firma actora lo cual derivo en la posterior intimación al pago de la

suma de $ 604.105,69 en concepto de devoluciones anticipadas denegadas, de la suma de $ 136.262,67 por intereses resarcitorios y de la suma de $ 24.121,13 en concepto de Régimen Especial de Ingresos (compensaciones).

Ello tuvo su origen en la impugnación del crédito fiscal computado por la firma actora en sus declaraciones juradas correspondientes a operaciones con los proveedores: Agro Cereales Noa S.A., Alto Cereales S.R.L., Cerealera Olavarría S.R.L., Continuadores de Casa Stratta S.R.L., El Petiso S.A., Gianciti Ítalo José y Promagro Promociones Agropecuarias S.A., cuestionados por el ente fiscal.

La firma CHS Argentina S.A. recurrió ante el Tribunal Fiscal de la Nación el acto administrativo y el Fisco Nacional al tiempo de contestar el recurso en traslado opuso excepción de incompetencia denegada mediante la resolución dictada el 31/08/2018 tras declarar la instancia anterior su competencia para entender en las presentes actuaciones, imponiendo las costas por su orden.

Abierta la causa a prueba y producida la misma, con fecha 9/11/2022 el Tribunal *a quo* dictó sentencia confirmando la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE), con costas.

La actora recurrió este último y, por su parte, el organismo fiscal, invocando la facultad prevista por el art. 189 de la ley 11.683, apeló la resolución que denegó la defensa de incompetencia.

Ello así, razones de orden procesal imponen analizar en primer lugar el recurso deducido por el organismo fiscal toda vez que la procedencia o no del mismo es determinante de la procedencia del análisis de las restantes cuestiones planteadas en autos.

IX.- Que como se indicara previamente, el Tribunal Fiscal de la Nación en el pronunciamiento del 31/08/2018 rechazó la excepción de incompetencia articulada por la demandada.

Para así decidir, en apretada síntesis, entendió que no era aplicable al *sub lite* la modificación introducida por la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) al art. 76 de la ley 11.683 –que enumera los supuestos en los que resulta procedentes los recursos interpuestos por los contribuyentes- por cuanto la firma actora había interpuesto su recurso de apelación el 14/12/2017, es decir, previo a la vigencia de la reforma señalada y por aplicación de la doctrina plenaria dictada por esta Cámara en la causa: “Las 2C S.A. (TF 25214-I) c/D.G.I.", causa n° 22.886/2012 del 26/06/2017 y la emitida por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Yusin S.A.C.I.F.I.A.” del 20/09/2017.

Por su parte, la demandada en su memorial cuestionó que el Tribunal *a quo* se hubiera apartado, al resolver tal defensa, de la normativa aplicable al caso de autos, por lo que entendió que lo decidido violaba el principio de seguridad jurídica al haberse declarado competente en una cuestión para la que claramente no lo era. Luego de cuestionar los fundamentos dados por la instancia anterior, en

#37940701#418978006#20240708193857556

particular la jurisprudencia citada y la interpretación a la vigencia de la ley 27.430, solicitó la revocación del decisorio recurrido.

Sintetizados así los agravios, cabe apuntar que esta Sala, por aplicación del fallo plenario dictado por esta Cámara de Apelaciones en la causa “Las 2C S.A.” -que estableció la siguiente doctrina legal: *“Es competente, en los términos del art. 159 de la ley 11.683 el Tribunal Fiscal de la Nación para entender en la apelación deducida contra la denegación de reintegro en concepto de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, vinculado a operaciones de exportación e intimación al ingreso de aquellas sumas oportunamente compensadas o devueltas con más los intereses resarcitorios”*- ha declarado la competencia del Tribunal *a quo* en una causa análoga a la presente (cfr. causa n° 21.942/17 "Alimentos Tancacha S.A. c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo" sentencia del 24/08/2017).

Luego y con motivo del dictado de la ley 27.430, esta Sala en los autos n° 67.890/19, "M y A KALIMAR S.A. c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", en la sentencia dictada el 12/03/2020, indicó que la doctrina plenaria reseñada previamente había perdido actualidad, resultando de aplicación el explícito texto de la norma procesal sustituida, motivo por lo cual confirmó la declaración de incompetencia del Tribunal Jurisdiccional Administrativo allí recurrida.

En las presentes actuaciones el Tribunal Fiscal de la Nación con fecha 31/08/2018, a diferencia de lo acontecido en el precedente indicado en último término, rechazó la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco.

Posteriormente, el 9/11/2022, es decir, una vez transcurridos más de cuatro años de lo decidido, resolvió el fondo de la cuestión.

Contra el primer decisorio dedujo recurso de apelación el Fisco Nacional, no así contra el último dictado.

Como se viera de la reseña efectuada, las únicas quejas introducidas en el memorial se dirigieron a cuestionar la declaración de competencia del Tribunal Fiscal de la Nación por entender que ésta era arbitraria a la luz de las circunstancias de la causa, la normativa aplicable y la jurisprudencia dictada sobre la cuestión.

Asimismo, con relación a la sentencia de fondo dictada, pese a que el Fisco Nacional indicó que la apelación la interponía en los términos del art. 189 de la ley 11.683 -que establece: “*Si la sentencia decidiera cuestiones previas que no ponen fin al litigio, la posibilidad de apelarla quedará postergada hasta el momento de apelarse la sentencia definitiva”-;* ningún recurso interpuso contra la sentencia definitiva incumpliendo así el precepto procesal referido, derivando de ello que no

efectuara observaciones pese a que, en vistas de los fundamentos dados en su memorial, ésta última habría sido dictada por un Tribunal incompetente. Es decir, no formuló un agravio concreto contra lo allí decidido, ni solicitó la declaración de nulidad del pronunciamiento de fondo.

En tales condiciones, pese a que la señalada incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación podría acarrear la nulidad de la sentencia dictada con posterioridad, cabe concluir que, ante la falta de cuestionamiento de la demandada contra el decisorio de fondo y por cierto, en ausencia de un planteo concreto de nulidad sobre el mismo, corresponde desestimar el recurso de apelación interpuesto contra la resolución interlocutoria del 31/08/2018, por haber devenido insustancial.

En similar sentido se ha expedido esta Sala en los autos caratulados: "Trans Iguazú S.A. (TF 18688-I) c/D.G.I." causa n° 27.901/13 sentencia del 18/11/2014.

X.- Que en tales condiciones, cabe entonces analizar el recurso interpuesto por la parte actora para así poder dirimir si, tal como lo sostuviera la recurrente, las operaciones comerciales realizadas con los proveedores impugnados resultan reales y veraces o si, por el contrario, corresponde convalidar la postura fiscal plasmada en la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE), confirmada por el Tribunal *a quo* en su sentencia del 9/12/2022, que rechazó el crédito fiscal reclamado.

XI.- Que sentado lo expuesto, cabe señalar que el régimen establecido en el art. 43 de la ley del I.V.A., admite el reintegro a favor de los exportadores del gravamen que hubiesen facturado por operaciones vinculadas a la exportación. Su aplicación requiere el cumplimiento de requisitos formales y la acreditación fehaciente de la existencia de las operaciones motivo del pedido de devolución del impuesto.

La interpretación adecuada de la normativa referida, no importa exigir al contribuyente la demostración del efectivo ingreso a las arcas del Fisco Nacional del impuesto pagado a sus proveedores, sino la prueba de la existencia de la operación por la que se pagó el I.V.A. y su vinculación con la exportación (cfr. esta Sala, *in rebus*, "Cargill S.A.C.I. c/E.N.–A.F.I.P.", del 6/02/2014 y "LDC Argentina S.A. c/D.G.I. s/recurso directo de organismo externo", del 3/05/2018, causa n° 91.325/17, entre muchos otros).

En ese sentido, se ha sostenido que: "*para que el crédito fiscal pueda computarse deben cumplirse una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre 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*

#37940701#418978006#20240708193857556

gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo" (conf. esta Sala *in rebus*, nº 37.459/09 "Cargill SACI c/E.N. A.F.I.P. D.G.I. Resol 51/09 (LGCN) y otros s/D.G.I.", del 06/02/2014 y sus citas y "Molinos Rio de la Plata S.A. c/E.N.–A.F.I.P. D.G.I. RESOL 68/10 (GC) s/D.G.I.", causa n° 29.512/10, del 10/06/2014, entre muchos otros) y Sala III, causa n° 7795/08, "Molinos Rio de la Plata S.A. c/E.N.-A.F.I.P. D.G.I.-Resol 370/07 (GC) s/D.G.I." del 03/04/2012 y causa nº 12.817/12, "Cereales Acebal S.R.L. (TF 30769-I) c/D.G.I." 11/09/2012, entre muchos otros).

Se sigue de lo expuesto que, para el reconocimiento del crédito fiscal en cuestión debe, por imperativo legal, demostrarse la real existencia de las operaciones declaradas como generadoras del crédito y no basta que se acredite el cumplimiento de los recaudos formales antes referidos.

XII.- Que en este orden, es preciso recordar que los actos administrativos gozan de lo que se denomina "presunción de legitimidad" (cfr. art. 12 de la ley 19.549 y modificatorias).

En tal sentido, se ha indicado que dicha presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión.

Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que en virtud de la presunción de legitimidad que ostentan los actos administrativos, se presume que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, presunción que subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. *Fallos:* 319:1476, *in re*, "Alcántara Díaz Colodrero, Pedro", del 20/8/1997, entre otros).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo (cfr. autor citado, Derecho Administrativo, Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición actualizada, t. I, p. 348).

Sin embargo, la revisión judicial de los actos concurre para enervar tal presunción; en todo caso, ella significa que la presunción puede ser desvirtuada ante el tribunal (cfr. Comadira, Julio R. -Monti, Laura M. (colaboradora), Procedimientos Administrativos, Bs.As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

Es en razón de la vigencia de la citada norma, que corresponde a la parte actora en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar los

pretendidos errores que afectarían a el acto administrativo impugnado (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.)

XIII.- Que en tal contexto, resulta de aplicación lo establecido en el art. 377 del C.P.C.C.N., en cuanto allí se plasma normativamente la regla del "*onus probando incumbit ei qui dicit".*

La norma y el principio han sido vinculados de un modo inescindible por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En razón de lo cual, ante un acto administrativo que no esté afectado por un vicio grave y manifiesto, es necesario para quien propone su nulidad, alegarla y probarla dado el principio de legitimidad que fluye de todo acto administrativo (cfr. *Fallos:* 310:234, del dictamen del Procurador General al que el Tribunal adhirió).

También, de conformidad con lo establecido por el art. 386 del C.P.C.C.N. se dispone que los jueces formarán su convicción mediante la aplicación de las reglas de la "sana crítica". En orden a ello, es pacífica la doctrina interpretativa que postula 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 con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140 y 301:970 y, en sentido concordante, ésta Sala, *in re*, "Lazcoz, Ada Mabel c/D.G.I.", del 15/09/2016, entre otros).

XIV.- Que, asimismo, cabe indicar que el caso encuadra en la previsión contenida en el art. 86, inciso b), apartados 1º y 2º de la ley 11.683. La norma exige a quien pretende la revisión en esta instancia de la plataforma fáctica y de la prueba que gira en torno a ella, acreditar la arbitrariedad en el pronunciamiento del Tribunal a quo, lo que habilitaría tal análisis por parte de esta Cámara.

Al respecto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquélla que caracteriza qué debe entenderse por arbitrariedad: *"[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el*" (cfr. Fallos: 207:72 y doctrina concordante posterior; esta Sala, *in re*, "Sbasseiro, Oscar Reyes c/D.G.I.", expte. nº 74.716/2018, entre otros).

Asimismo, es menester recordar que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde -en principio- estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, en la causa: "Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; esta Sala, *in re* "Sanes S.A. c/D.G.I.", del 29/10/2019, entre muchos otros; Sala III: "Standard

#37940701#418978006#20240708193857556

Motors Argentina S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; Sala IV, "Valle Escondido c/D.G.I.", del 17/5/2016 y Sala V, "Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.", del 21/03/2011, entre otros).

En especial, la ley hace referencia a la ocurrencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., lo que habilitaría a esta Cámara a declarar la nulidad de las actuaciones, salvo que corresponda abrir a prueba la causa en esta instancia lo que, de por sí, constituye una situación excepcional (cfr. esta Sala, *in rebus*: "Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.", del 7/06/2016 y "LDC Argentina S.A. c/D.G.I." del 3/05/2018, entre muchos otros).

XV.- Que sentado lo expuesto, y a fin de adentrarse en el conocimiento de la cuestión de fondo, en primer lugar es preciso advertir que si bien en la sentencia definitiva se efectuó un estudio discriminado sobre los proveedores impugnados entre los que se examinó a los sujetos Quintales S.A. y Servicios Bragado S.R.L.; éstos –tal como surgirá de la reseña efectuada en los apartados subsiguientes- no formaron parte del grupo de proveedores cuestionados por la demandada cuyas operaciones dieran sustento al dictado de la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) objeto de autos; motivo por lo cual, ningún análisis se realizará sobre los mencionados pese a la producción de prueba informativa sobre ellos.

Lo expuesto guarda relación con el hecho de que tampoco fueron acompañados por la demandada, al tiempo de adjuntar en formato digital las actuaciones administrativas (cfr. CD adjuntado por cuerda en el 4° cuerpo de la causa), sus antecedentes particulares; debiéndose resaltar que más allá de haber sido enumerados y reseñados en el informe final de fiscalización de la actora y tomados en consideración por el Tribunal *a quo* para resolver, entre otras cuestiones, en la forma en que lo hiciera; los referidos fueron oportunamente excluidos como consecuencia de lo dispuesto en el informe complementario dictado con posterioridad.

Aclarado ello, corresponde indicar que de la compulsa de las actuaciones administrativas acompañadas surge lo siguiente:

1) La contribuyente es una sociedad anónima cuyo objeto principal es la compra, venta, distribución, comercialización, importación y exportación y/o análisis de mercados de productos agrícolas contratando con proveedores, productores primarios o acopiadores, para adquirir las materias primas que luego tendrán destino de exportación.

2) La fiscalización a la actora encontró su origen en la detección de irregularidades, como consecuencia de cruces informáticos, respecto de las operaciones declaradas en los períodos abril, mayo, junio, julio, septiembre y noviembre de 2011; abril, mayo y diciembre de 2012; abril, mayo, agosto y

septiembre de 2013; mayo, junio y septiembre de 2014 y mayo de 2015 con los siguientes proveedores calificados como apócrifos: Agro Cereales Noa S.A., Alto Cereales S.R.L., Cerealera Olavarría S.R.L., Continuadores de Casa Stratta S.R.L., El Petiso S.A., Gianciti Ítalo José, Promagro Promociones Agropecuarias S.A., Quintales S.A. y Servicios Bragado S.R.L, respecto de los cuales la firma actora solicitó el reintegro del crédito fiscal de I.V.A. por exportación (cfr. arts. 12, 13 y 43, de la ley del I.V.A., t.o. 1997 y sus modificaciones), cuestionados por la demandada.

Con motivo de la Orden de Inspección n° 1.573.706, dispuesta el 10/03/2017, se generó el Informe de Fiscalización del 31/08/2017 (cfr. fs. 1 y fs. 293/322 respectivamente del expediente administrativo digitalizado y acompañado en CD, que corre por cuerda en el 4° cuerpo de la causa), del cual surge que el organismo recaudador efectuó un análisis pormenorizado de las operaciones de exportación en los que se fundó el reintegro requerido.

Además, tuvo en consideración otros informes de fiscalizaciones realizados sobre la firma actora con anterioridad –generados por las Ordenes de Inspección n° 1.347.932, n° 1.447.392 y n° 1.525.931 (cfr. fs. 12/39 del 1° cuerpo de la O.I. n° 1.573.706)- así como también los informes finales de inspección efectuados sobre los proveedores cuestionados -acompañados en formato digital en el mencionado CD como Anexos- que serán reseñados en el apartado 4) del presente decisorio.

Tras depurar los proveedores y las facturas no cuestionados en las fiscalizaciones previas, así como también los comprobantes observados y detraídos en los actos emitidos, luego de recordar el marco normativo aplicable (R.G. 2000/06 y arts. 12 y 43 de la Ley del gravamen), la jurisprudencia dictada sobre la materia y los resultados de los informes de inspección mencionados previamente; el Fisco Nacional concluyó en el informe final de fiscalización que no podía verificarse, en cabeza de los sujetos vendedores, la existencia de los bienes que se pretenden adquiridos por la actora, careciendo por tanto de sustento el crédito fiscal reclamado.

Por ello, entendió que debía rechazarse el reintegro solicitado por las operaciones celebradas con los proveedores mencionados y que involucraban a los períodos fiscales indicados, dando lugar a un ajuste final por la suma de $ 803.969,05.

3) Luego de tomar vista la firma actora, formuló su descargo (cfr. fs. 325/338 de las actuaciones administrativas y fs. 60/73 de estos actuados) efectuando consideraciones sobre el trámite y por las valoraciones dadas respecto de los proveedores impugnados plasmadas en el informe reseñado previamente.

Asimismo, alegó que el ajuste practicado con relación a los proveedores Quintales S.A. y Servicios Bragado S.A., era improcedente por haber sido objeto


#37940701#418978006#20240708193857556

de ajustes anteriores por los mismos períodos y operaciones por lo que solicitó se deje sin efecto.

4) En virtud del descargo presentado por la contribuyente, a fs. 370/373 se emitió un informe complementario en el cual se concluyó que la actora no había desvirtuado el análisis efectuado en el informe primigenio del cual fuera notificada con la toma de vista, manteniendo por tanto las conclusiones allí esgrimidas.

Sin perjuicio de lo expuesto, con relación a la denuncia efectuada por operaciones con los proveedores Quintales S.A. y Servicios Bragado S.A. se reformuló el ajuste proyectado, detrayendo entonces del ajuste practicado inicialmente las facturas cuestionadas relacionadas con dichos sujetos; dando lugar así a un reclamo total, por I.V.A. computable, por la suma de $ 741.014,39 con más la suma de $ 23.475,10 en concepto de intereses percibidos en exceso.

5) A mayor abundamiento, es preciso destacar que de la lectura de los informes de fiscalización efectuados sobre dichos proveedores -tomados en consideración por la fiscalización llevada a cabo respecto de la actora surge:

5.A) Agro Cereales Noa S.A. (C.U.I.T. 30-71095875-0) (Cuerpo Anexo Proveedores I):

Fue objeto de diversas fiscalizaciones circunscriptas al I.V.A. para los períodos 4/2008 al 9/2009; “Operativo Granos 2011”, I.V.A. período 5/2011 al 1/2013 y 2016 (cfr. fs. 1/11, fs. 12/25, fs. 26/31, fs. 32/41 y fs. 42/48 y, en su consecuencia, se advirtieron diversas irregularidades en la constatación del domicilio fiscal denunciado, en la falta de bienes registrados a su nombre y de los sujetos que lo conforman, en las ventas realizadas y en su capacidad de acopio, entre otras cuestiones.

Todo ello derivó en que fuera incluido como sujeto apócrifo para el período agosto del 2012 a marzo del 2013 como “*usina de única actividad venta de facturas/sin capacidad económica y financiera para realizar las operaciones liquidadas en su nombre, detectando en comercialización de granos*” (cfr. fs. 56) y nuevamente en marzo del 2017 *“con resistencia a la fiscalización/sin capacidad económica*” (cf. 62/63).

5.B) Alto Cereales S.R.L. (C.U.I.T. 30-70865686-7) (cfr. Cuerpo Anexo Proveedores II):

La fiscalización realizada tuvo su origen en el “Operativo Granos 2015” y por ello se efectuaron verificaciones en torno a su domicilio denunciado, las DD.JJ. presentadas para el Impuesto a las Ganancias en 2013 y 2014 y para el I.V.A. para los períodos 7/2015 a 3/2016, se circularizó a entidades bancarias además de indicarse que se encontraba con un concurso preventivo desde marzo de 2014 y que durante el período 2012-2015 informó 1 solo empleado; derivando, como

consecuencia de otras irregularidades, en su inclusión en la base Apoc en noviembre de 2016 como “Usina empresa desactivada”.

5.C) Cerealera Olavarría S.R.L. (C.U.I.T. 30-58659988-3) (cfr. Cuerpo Anexo Proveedores III):

Fue investigada en virtud del “Operativo Granos 2015” y tras advertirse diversas inconsistencias en las ventas efectuadas en el período 2014-2015 y en las declaraciones juradas presentadas en ese entonces, fue incorporado en la base Apoc por no poseer capacidad económica en agosto de 2015.

5.D) Continuadores de Casa Stratta S.R.L.(C.U.I.T. 30-52537538-9) (cfr. Anexo Proveedores IV):

El inicio de la investigación tuvo lugar en el marco de una denuncia efectuada por un cliente, habiendo sido analizados los movimientos comerciales para el período 2015/2016. Tras advertirse diversas inconsistencias en su accionar (ventas y compras registradas, cuestionada la cantidad y tipo de granos acopiados e irregularidades en la presentación de las DD.JJ. en ganancias presentada en el año 2015 así como también la falta de verificación del domicilio denunciado) fue incorporado en la base Apoc por no poseer capacidad económica en el año 2016.

5.E) El Petiso S.A (C.U.I.T. 30-70865285-3) (cfr. Anexo Proveedores V):

La fiscalización tuvo su origen en la verificación efectuada a consecuencia de la solicitud de créditos fiscales presentada por otro contribuyente y, por ello, fueron analizadas las presentaciones de DD.JJ. en el I.V.A. y Ganancias para los años 2010-2015.

Luego de haberse efectuado circularizaciones a usuarios de facturas, cuestionarse la falta de concordancia en la relación debito/crédito denunciado para el año 2011 acorde a las DD.JJ. presentadas, de bienes registrables a su nombre así como también de las ventas declaradas, la falta de personal para el manejo de las plantas de acopio registradas y las órdenes de pago emitidas, el último año en que efectuó pagos fue en 2011; fue elevado su legajo para su posterior incorporación en la base Apoc a partir del 2015 al calificárselo “sin capacidad económica”, pero sin advertirse de lo acompañado la fecha en que ello ocurrió.

5.F) Gianciti Ítalo José (C.U.I.T. 20-06431060-8) (cfr. Anexo Proveedores VI):

Respecto del mismo fueron verificados el Impuesto a las Ganancias para el período 2013 y el I.V.A. períodos 01/2014-04/2015, siendo incorporado en el año 2015 en la base Apoc por “falta de capacidad económica”.

Para ello se analizaron las conductas del mencionado en torno a las ventas registradas y la mercadería para acopio, advirtiéndose irregularidades en el transporte denunciado, los granos comercializados además de indicarse que no registró bienes de cambio en los años 2012, 2013 y 2014 y en iguales períodos se observó una disminución en sus ingresos así como respecto de la cantidad de

#37940701#418978006#20240708193857556

empleados a su cargo fundado en razones económicas y financieras lo cual derivó en que se presentara a concurso preventivo, entre otras cuestiones. También se denunció que se C.U.I.T. se encontraba inactiva.

5.G) Promagro Promociones Agropecuarias S.A. (C.U.I.T. 30-66413536-8) (cfr. Anexo Proveedores VII):

Fue fiscalizado como consecuencia de ser proveedor de un sujeto considerado apócrifo en octubre de 2015, analizándose los períodos 2012-2015 para I.V.A. y Ganancias.

Pese a haber sido advertido que la planta de acopio daba indicios de encontrarse sin uso durante un tiempo prologando, que no poseía rodados o maquinaria agrícola declarada, irregularidades entre los granos recibidos y los movilizados, entre otras cuestiones, se concluyó que no había elementos para ser incluida en la base Apoc ni para inactivar su C.U.I.T. puesto que se comprobó la existencia de una planta de acopio de su titularidad, las presentaciones de la DD.JJ. correspondientes, que el domicilio fiscal pudo ser verificado, y que aportó documentación ante requerimientos que le fueran efectuados.

En tal sentido, se sugirió su suspensión del Registro Fiscal de Operadores de Granos. Con posterioridad fue incorporada en la base Apoc en agosto/2016 por “irregularidades en la cadena de comercialización”.

6) A fs. 376/384 luce agregado el dictamen jurídico previo y a fs. 386/401 la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE), impugnada en autos, que resolvió:

a) Denegar, parcialmente, las solicitudes de reconocimiento del crédito fiscal IVA atribuible a operaciones de exportación por la suma de $ 741.014,39 conforme surge de los Anexos I y II integrantes de la resolución (conf. art. 1°);

b) Rechazar, parcialmente, las devoluciones anticipadas a las que se alude en el Anexo IV y V, conforme lo dispuesto por el Título I de la R.G. A.F.I.P. 2000/06, por la suma total de $ 604.105,69 –respondiendo $ 580.630,59 a tributos y $ 23.475,10 a intereses percibidos en exceso- e intimarla a ingresar la suma indicada con más los intereses resarcitorios desde la fecha del efectivo pago y hasta la fecha de ingreso del monto intimado (conf. arts. 2° y 3°);

c) No hacer lugar, parcialmente, a la transferencia interpuesta por la firma actora, en los términos de los Títulos I y II de la R.G. A.F.I.P. 2000/06, por la suma de $ 136.262,67 e intimarla a ingresar la misma con más los intereses resarcitorios (conf. arts. 4° y 5°);

d) Rechazar, parcialmente, las sumas solicitadas en concepto de Régimen Especial de Ingresos por la suma de $ 24.121,13 conforme lo que surge de los Anexos IV y V que integra la misma (conf. art. 6°);

e) Dar intervención a la División Recaudación a efectos de proseguir el cobro de las sumas intimadas en los arts. 3° y 5° de la resolución y reclamar la suma indicada en el art. 6°; todo ello con más intereses resarcitorios (conf. art. 7°).

Para así decidir, el “juez administrativo”, luego de recordar lo previsto por los arts. 12 y 43 de la Ley de I.V.A., señaló que la sola facturación de bienes y servicios no daba derecho a computar el impuesto facturado contra las exportaciones realizadas porque, explicó, para acceder al mismo se requiere el efectivo destino de los bienes, servicios y locaciones a las exportaciones, en virtud del perfeccionamiento de la operación que le diera sustento. Añadió que de no verificarse el nacimiento del hecho imponible en cabeza del proveedor, por no haberse demostrado su efectiva prestación de los servicios o la venta de los productos invocados, el débito fiscal facturado no resulta computable.

En cuanto al caso de autos, en apretada síntesis, señaló que de la evaluación de los antecedentes de los proveedores cuestionados se advirtieron diversas irregularidades que afectan los créditos fiscales pretendidos, puesto que no fue posible acreditar la veracidad de las operaciones denunciadas, concluyendo las áreas fiscalizadoras preopinantes en la improcedencia de la validación de los créditos presentados. En apoyo de su postura recordó lo decidido por la C.S.J.N. en los *Fallos* “ADM Argentina S.A.” del 10/03/2015 y “Molinos Rio de la Plata S.A.” del 25/08/2015 los cuales transcribió parcialmente.

En virtud de lo señalado concluyó que no se encontraba probado el vínculo entre los proveedores Agro Cereales Noa S.A., Alto Cereales S.R.L., Cerealera Olavarría S.R.L., Continuadores de Casa Stratta S.R.L., El Petiso S.A., Gianciti Ítalo José y Promagro Promociones Agropecuarias S.A. y la firma actora y, por tanto, el derecho del cómputo del crédito fiscal, condición necesaria para acceder al beneficio instituido por las normas que rigen en la materia.

Entendió que los proveedores declarados, sobre la base de lo surge de los informes de fiscalización, no pudieron haber efectuado las operaciones comerciales que indican, determinándose así que no son los verdaderos generadores de los créditos declarados por la contribuyente.

Asimismo, interpretó que la administrada no pudo desvirtuar los supuestos fácticos y de derecho de las operaciones en trato, resultando que las manifestaciones dadas en el descargo presentado eran de carácter subjetivo respecto de los hechos invocados, sin aproximar ningún tipo de elemento que logre enervar que el crédito fiscal que se pretende no se originó en la persona de los proveedores cuestionados.

De la compulsa del Anexo II de la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) se advierte que los ajustes efectuados sobre los proveedores se discriminaron de la siguiente forma:

a) Agro Cereales Noa S.A. por los períodos junio y septiembre de 2011 con la intervención de los corredores Gogna y Cía. S.R.L. y Sierra Morena S.A.;

b) Alto Cereales S.R.L. por los períodos mayo y septiembre de 2013 con la intervención del corredor Agroespigar S.R.L.;

c) Cerealera Olavarría S.R.L. por los períodos mayo, julio y septiembre de 2011 con la intervención del corredor Toscano S.A.;

d) Continuadores de Casa Stratta S.R.L. por los períodos abril, agosto y septiembre de 2013; mayo y junio de 2014 y mayo de 2015 con la intervención de los corredores Agroespigar S.R.L., Atuel Cereales S.A., Jovicer S.A. y Díaz Riganti Cereales S.R.L.;

e) El Petiso S.A. por el período septiembre de 2011 con la intervención del corredor Dukarevich S.A.;

f) Gianciti Ítalo José por los períodos abril, junio y septiembre de 2011 con la intervención del corredor Horizonte Cereales S.R.L. y

g) Promagro Promociones Agropecuarias S.A. por los períodos septiembre y noviembre de 2011, abril, mayo y diciembre de 2012 y septiembre de 2014 con la intervención del corredor Agromix Bahía S.R.L.

XVI.- Que, como surge de los considerandos que anteceden, contra la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) la parte actora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación con el objeto de desvirtuar las conclusiones del acto administrativo y demostrar la veracidad de las operaciones concertadas con los proveedores cuestionados consistentes en la adquisición de granos en el mercado interno a través de diversos corredores (intermediarios), operaciones que fueran consideradas simuladas por el organismo recaudador, ofreciendo prueba documental, informativa y contable.

1) A fs. 703 el Tribunal *a quo*, en la audiencia efectuada, tuvo presente la documental acompañada por la actora, admitió, parcialmente, la informativa ofrecida y denegó pericial contable propuesta; clausurándose el período probatorio a fs. 1044.

De la compulsa de la voluminosa documental aportada por la actora (cfr. fs. 75/572) se advierte que la misma adjuntó: constancias del Registro Fiscal de Operadores de Granos de los proveedores involucrados de las cuales surgen las fechas en que éstos fueron excluidos y/o suspendidos del mismo (cfr. fs. 75/81), consultas a la base de facturas apócrifas A.F.I.P. (cfr. fs. 83/89); órdenes de pago varias, comprobantes de transferencias electrónicas, constancia de registros de los contratos ante la A.F.I.P., Comprobantes de Trazabilidad de los Granos (C.T.G.) de los que surgen, en lo que al caso interesa, la identificación de los sujetos y medios de transporte involucrados, cartas de porte relacionadas, fecha

en que se llevó a cabo la operación comercial, tipo de mercadería, kilaje, localidad de origen y destino, entre otros.

Asimismo, corresponde destacar que la prueba informativa admitida consistió en requerimientos a entidades bancarias (H.S.B.C. y I.C.B.C.), Bolsas de Comercio de Rosario y de la Provincia de Buenos Aires, corredores intervinientes y sujetos que se ocuparon de la entrega de la mercadería (cfr. capítulo VII del recurso y ratificación de la prueba a fs. 706/710).

A fs. 777/780 el H.S.B.C. presentó su respuesta, haciendo lo propio a fs. 949 el I.C.B.C.; a fs. 836/947 la Bolsa de Cereales de Buenos Aires; a fs. 957/971 la firma Williams Entregas S.A., a fs. 989/992 Martino y Cía. S.A., a fs. 818/835 y fs. 1008/1027 el corredor Agroespigar S.R.L., a fs. 816 el corredor Díaz Riganti Cereales S.R.L. y a fs. 1030/1032 la Bolsa de Comercio de Rosario dando cuenta de su intervención con uno de los proveedores impugnados y explicando cual era el procedimiento llevado a cabo para el registro de tales ventas.

A fs. 994 Trimar Servicios Portuarios informó que no contaba con documentación de respaldo sobre las operaciones que le fueran consultadas, sin perjuicio de señalar que éste no negó su intervención en las mismas sino que, por el contrario indicó que su accionar se circunscribió a informar diariamente las descargas que tenía la actora en el puerto de Quequén en las terminales habilitadas para el embarque de buques; es decir, la llegada de los camiones con cereales/oleaginosos para dicho exportador.

2) En lo que atañe a los proveedores involucrados, de la compulsa de la prueba aportada y producida por la actora surge lo siguiente:

a) Agro Cereales Noa S.A.:

Se advierte que éste fue incluido en la base Apoc el 28/03/2017 (fs. 84) –en concordancia con lo denunciado por la demandada en su informe de fiscalización- y excluido del Registro de Operadores de Granos el 5/04/2016 (fs. 75).

Acompañó legajo a fs. 91/141, resultando que fs. 91/93 luce agregada una planilla de seguimiento interno por operaciones comerciales entre la actora y el mencionado el cual guarda relación con el contrato n° 210-11-8253, suscripto por ambas partes en el que intervino como corredor la firma Serra Morena S.A., celebrado el 26/04/2011 y registrado ante la Bolsa de Cereales de Buenos Aires el 20/05/2011 y ante la A.F.I.P. el 9/05/2011 (fs. 94/95); los comprobantes agregados a fs. 101/103; comprobantes de órdenes de pago del 16/05/2011; las transferencias acreditadas y Códigos de Trazabilidad de Granos (C.T.G.) a fs. 106/123, debiéndose indicar que todos estos documentos advierten una correlación entre ellos, además de señalarse que a fs. 776 el corredor interviniente –Serra Morena S.A.- confirmó su participación en el mismo al tiempo de contestar el oficio diligenciado.

En idéntico sentido a fs. 124/125 luce una planilla de seguimiento interno de operaciones comerciales entre ambas partes en la que intervino como corredor la firma Gogna y Cía. S.R.L. y a fs. 126 obra el contrato n° 210-11-9351 suscripto por ambas partes registrado ante la Bolsa de Cereales de Buenos Aires el 21/09/2011 y ante la A.F.I.P. el 20/09/2011. En concordancia con ello, a fs. 128/141 lucen agregadas órdenes de pago y transferencias así como también C.T.G. registradas ante la A.F.I.P. por dicha operación.

De la prueba informativa cursada a la Bolsa de Cereales de Buenos Aires, resulta que se acompañó copia de los dos contratos suscriptos con el proveedor en análisis (cfr. fs. 845/846) coincidentes con los agregados por la actora y con los registros en copia adjuntados.

b) Alto Cereales S.R.L.:

A fs. 76 la actora acompañó constancia del Registro de Granos del cual surge que fue excluido el 15/04/2016 y que fue incluido en la base Apoc el 5/12/2016 (fs. 88).

Acompañó su legajo a fs. 142/184 del cual se advierte a fs. 143/144, fs. 152/153, fs. 161/162 y fs. 176/177 planillas internas de seguimiento de operaciones comerciales entre la actora y el mencionado el cual guarda relación con los contratos n° 210-13-17199, n° 210-13-18855, n° 210-13-17380 y n° 210-13-17124 suscriptos por ambas partes en el que intervino como corredor la firma Agroespigar S.R.L -registrados ante la Bolsa de Cereales de Buenos Aires y ante la AFIP (fs. 145/146, fs. 154/155, fs. 163/164 y fs. 178/179)-, ademas de adjuntar comprobantes, órdenes de pago, transferencias acreditadas y los C.T.G. (Código de Trazabilidad de Granos).

A fs. 826/835 y fs. 1008/1027 el corredor Agroespigar S.R.L. contestó el oficio que le fuera cursado acompañando documentación entre la que se encuentran liquidaciones primarias de granos entre particulares y la presentada ante la A.F.I.P. de la cual surgen plasmadas las operaciones comerciales entre la actora y el proveedor con su respectiva discriminación (cantidad, tipo de mercadería, periodo, valores involucrados, retenciones efectuadas y contrato que se relaciona con éstos), así como también un anexo donde se advierte el circuito de pagos realizado mediante transferencia bancaria (cfr. fs. 826 y fs. 1018).

A fs. 839/844 la Bolsa de Cereales de Buenos Aires acompañó copia de los boletos de compra venta suscriptos entre la firma actora y el proveedor en análisis en el cual intervino como corredor Agroespigar S.R.L.

c) Cerealera Olavarría S.R.L.:

A fs. 77 la actora acompañó constancia del Registro de Granos del cual surge que fue excluido el 5/04/2016 y que fue incluido en la base Apoc el 25/08/2015 (fs. 86).

Además acompañó su legajo a fs. 185/231 de la cual surgen a fs. 186/187, fs. 196/197, fs. 206/207 y fs. 218/219 planillas internas de seguimiento de operaciones comerciales entre la actora y el mencionado proveedor el cual guarda relación con los contratos n° 210-11-9620, n° 210-11-989, n° 210-11-9693 y n° 210-11-8467 suscriptos por ambas partes en el que intervino como corredor la firma Toscano S.A. -registrados ante la Bolsa de Cereales de Buenos Aires y ante la AFIP (fs. 192/193, fs. 198, fs. 208/209, fs. 220/221)-, los comprobantes, las órdenes de pago, las transferencias acreditadas mediante el I.C.B.C. y el H.S.B.C. y los C.T.G. (Código de Trazabilidad de Granos).

De la prueba informativa cursada al corredor Toscano S.A. surge que éste a fs. 781/814 acompañó facturas que se relacionan con las impugnadas por la parte demandada y liquidaciones finales emitidas para el comprador y el vendedor, así como también informó sobre los movimientos de mercaderías realizados entre ambos sujetos; ratificando su intervención en las operaciones en análisis así como también comunicó que los pagos se efectuaron mediante transferencia bancaria, siendo este el método habitual para la comercialización de cereales y oleaginosas. Al respecto indicó*: "…el comprador abona mediante transferencia bancaria el importe de la mercadería y la comisión al corredor, y mediante transferencia bancaria le paga al vendedor el importe correspondiente a iva menos la retención efectuada en el CBU que el vendedor tiene declarado en AFIP para ese efecto. A su vez el corredor le abona mediante transferencia bancaria al vendedor el importe de la mercadería menos los gastos de comercialización de la misma".*

Por su parte la Bolsa de Cereales de Buenos Aires acompañó copia de los 4 contratos digitales suscriptos con el proveedor cuestionado (cfr. fs. 850/861) registrados ante dicha entidad el 23/05/2011, 19/07/2011, 22/07/2011 y 5/08/2011 con la intervención del corredor Toscano S.A.; los cuales guardan relación con lo reseñado previamente y la documentación acompañada por la actora.

d) Continuadores de Casa Stratta S.R.L.:

A fs. 78 la actora acompañó constancia del Registro de Granos del cual surge que fue suspendido –por incorrecta conducta fiscal- el 4/04/2016 e incluido en la base Apoc el 3/11/2016 (fs. 85).

Asimismo a fs. 232/343 acompañó documental de cuya compulsa surgen agregadas planillas de seguimiento interno de las operaciones comerciales entre la actora y el mencionado proveedor (cfr. fs. 233/234, fs. 248/249, fs. 258/259, fs. 268/269, fs. 287/288, fs. 298/299, fs. 316/317 y fs. 322/333) las cuales guardan relación con los contratos suscriptos por la actora y que fueran registrados ante la Bolsa de Cereales de Buenos Aires: el 8/04/2013 bajo el n° 210-13-16790 con la



#37940701#418978006#20240708193857556

intervención de Agroespigar S.R.L. (cfr. fs. 865/867), el 10/06/2014 bajo el n° 210-14-21284 con la intervención de Jovicer S.A. (cfr. fs. 880/882), el 21/05/2014 bajo el n° 210-14-20970 con la intervención de Jovicer S.A. (cfr. fs. 877/879), el 12/05/2014 bajo el n° 210-14-20841 con la intervención de Jovicer S.A. (cfr. fs. 871/837), el 15/05/2014 bajo el n° 210-14-20895 con la intervención de Jovicer S.A. (cfr. fs. 874/876), el 8/05/2014 bajo el n° 210-14-20679 con la intervención de Jovicer S.A. (cfr. fs. 868/870), el 21/05/2015 bajo el n° 210-15-25027 con la intervención de Díaz Rigante Cereales S.R.L. (fs. 334/336 y fs. 883/885) y el n° 200-13-18476 con la intervención del corredor Atuel Cereales S.A. (cuya copia no fue acompañada); registrados ante la AFIP (fs. 235, fs. 252, fs. 262, fs. 270, fs. 291, fs. 318 y fs. 336).

Además adjuntó los comprobantes y órdenes de pago emitidos por la actora, constancias de transferencias bancarias y los C.T.G. (Código de Trazabilidad de Granos) relacionados.

De la prueba informativa respondida por el corredor Jovicer S.A. (cfr. fs. 728/774vta.) surge que se encuentran acompañadas recibos, facturas emitidas a nombre de la aquí actora y donde se consignó como vendedor al proveedor en análisis así como también los boletos de compra venta (contratos) registrados ante la Bolsa de Cereales –tal como se indicara previamente- y una planilla sobre los 5 contratos en los que intervino.

Por otra parte, acompañó una planilla dando cuenta del tipo de mercadería entregada a la actora, cantidad, fecha y la relación con los contratos suscriptos y las cartas de porte utilizadas para los períodos 4 y 5/2014, así como una reseña detallada sobre todas las facturas emitidas y la denuncia de pago bancario utilizado, guardando correlación lo allí informado con la documentación acompañada por la actora y las facturas impugnadas por la demandada discriminadas (cfr. línea 20 a 36 de la planilla del Anexo II de la Resolución n° 25/17 (DV FIDE).

Asimismo a fs. 816 el corredor Díaz Riganti Cereales S.R.L. denunció que no registraba movimiento entre la actora y el proveedor por el período consultado (2011-2015).

A fs. 818/835 y fs. 1008/1027 el corredor Agroespigar S.R.L. contestó el oficio que le fuera cursado acompañando documentación entre la que se encuentran liquidaciones primarias de granos presentadas ante la A.F.I.P. cuya información se relaciona con las facturas observadas por la demandada (n° 23818 y n° 37777) con su respectiva discriminación (cantidad, tipo de mercadería, periodo, valores involucrados, retenciones efectuadas y el contrato n° 210-13-16790 que se relaciona con éstos).

Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos que anteceden, de la respuesta dada por la Bolsa de Cereales de Buenos Aires surge que ésta acompañó copia de los contratos suscriptos con el proveedor en análisis (cfr. fs. 862/885) en los que intervinieran los corredores Díaz Riganti Cereales S.R.L., Jovicer S.A. y Agroespigar S.R.L.; los cuales guardan relación con lo reseñado previamente y la documentación acompañada por la actora.

Asimismo, a fs. 958/971 la firma Williams Entregas S.A. (entregador de la mercaderías) acompañó facturas por operaciones en las que intervino, por el servicio de control de peso y calidad de granos recibidos, emitidas a nombre del proveedor en análisis, con la individualización de las Cartas de Porte involucradas, el corredor interviniente (Díaz Riganti Cereales S.R.L., Jovicer S.A. y Agroespigar S.R.L.) y el destino al cual se encontraban dirigidas las mismas (CHS de Argentina S.A.) guardando correlación con lo acreditado por la parte actora.

A fs. 1008/1017 se presentó el corredor Agroespigar S.R.L. quien confirmó su intervención en la operación comercial entre el proveedor y la actora, acompañando documentación presentada ante la AFIP (liquidaciones primarias de granos) así como también un anexo dando cuenta de tales contratos, medios de pago, fechas de realización.

Asimismo, es dable señalar que el oficio diligenciado al corredor Atuel Cereales S.R.L. nunca fue contestado.

e) El Petiso S.A.:

A fs. 79 la actora acompañó constancia del Registro de Granos del cual surge que fue excluido el 18/03/2013 e incluido en la base Apoc el 24/07/2015 (fs. 83).

Acompañó su legajo a fs. 345/377 de la cual surge que fs. 345/346 luce agregada una planilla de seguimiento interno sobre las operaciones comerciales celebradas entre la actora y el mencionado proveedor que guarda relación con: el contrato n° 210-11-10255 suscripto por ambas partes en el que intervino como corredor la firma Dukarevich S.A. -registrados ante la Bolsa de Cereales de Buenos Aires el 5/09/2011 (fs. 348) y ante la A.F.I.P. el 6/09/2011 (fs. 347)-, los comprobantes, las órdenes de pago realizados, las transferencias realizadas con la intervención del Standard Bank y el ICBC y los C.T.G. (Código de Trazabilidad de Granos) a fs. 369/376 y fs. 378).

De la prueba informativa cursada a la Bolsa de Cereales de Buenos Aires surge que éste acompañó copia del contrato suscripto con el proveedor en análisis (cfr. fs. 847/849) registrado ante dicha entidad el 5/09/2011 y con la intervención del corredor Dukarevich S.A.; lo cual guarda relación con lo reseñado previamente y que surgiera de la documentación acompañada por la actora.

A fs. 999/1000 luce la contestación dada por el corredor Dukarevich S.A. quien afirmó su intervención en la operación comercial entre la actora y el

#37940701#418978006#20240708193857556

proveedor en análisis; además de señalar que los pagos se realizaron por transferencia electrónica de fondos a la cuenta bancaria del proveedor. Asimismo, adjuntó un anexo en el cual detalló la mercadería, fecha, kilaje y comprobantes relacionados con la venta cuestionada que guardan relación con los valores cuestionados por la demandada.

e) Giancitti Ítalo:

A fs. 80 la actora acompañó constancia del Registro de Granos del cual surge que fue suspendido –por incorrecta conducta fiscal- el 16/10/2015 y que fue incluido en la base Apoc el 7/02/2017 (fs. 87).

Acompañó su legajo a fs. 379/454 del cual surge que fs. 380/381, fs. 395/396, fs. 419/420, fs. 431/432 lucen agregadas planillas internas de seguimiento de operaciones comerciales entre la actora y el mencionado el cual guarda relación con los contratos n° 200-11-9072, n° 15-11-7990, n° 220-11-8952 (obrante a fs. 422/423) y n° 220-11-8912 (obrante a fs. 434/435), que amparan las facturas impugnadas por la demandada, suscriptos por ambas partes y en el que intervino como corredor la firma Horizontes Cereales S.R.L. registrados ante la Bolsa de Comercio de Rosario y ante la AFIP (fs. 382, fs. 397, fs. 421, fs. 433)-, los comprobantes, las órdenes de pago, las transferencias bancarias practicadas y los C.T.G.

A fs. 989/992 se presentó la firma Martino y Cía. S.A. dando cuenta de su intervención en operaciones entre la actora y el mencionado proveedor prestando el servicio de control de peso y calidad de granos recibidos, enumerando en un anexo las Cartas de Porte involucradas (que se relacionan con los contratos n° 200-11-9072 y n° 15-11-7990, tal como surge del cruce con los C.T.G. y las planillas acompañadas por la actora), el tipo de mercadería, fecha de la operación, medio de pago (bancario) y el corredor Horizonte Cereales S.R.L.; afirmando que su actuación fue por servicios prestados a la firma actora.

A fs. 1030/1032 la Bolsa de Comercio de Rosario dio cuenta de su intervención en contratos suscriptos entre la actora y el proveedor en análisis para el período 2011-2015, denunciado que intervino la firma Horizontes Cereales S.R.L. como corredor, los que pueden ser vinculados con las operaciones objetadas por la demandada y con los contratos enumerados previamente.

f) Promagro Promociones Agropecuarias S.A.:

A fs. 81 la actora acompañó constancia del Registro de Granos del cual surge que fue excluido el 4/07/2016 y que fue incluido en la base Apoc el 26/1/2017 (fs. 89).

Acompañó su legajo a fs. 455/572 de la cual surge que fs. 456/457, fs. 489/490, fs. 503/504, fs. 514/515, fs. 541/542, fs. 561/562 luce agregada una

planilla de seguimiento de operaciones comerciales entre la actora y el mencionado, que guarda relación con los contratos n° 210-11-10707, n° 210-12-16320, n° 10-14-22111, n° 210-11-10799, n° 210-11-10409 y n° 210-11-11003, suscriptos por ambas partes en el que intervino como corredor la firma Agromix Bahía S.R.L. –registrados ante la A.F.I.P. (fs. 458, fs. 491, fs. 499, fs. 505, fs. 516, fs. 54, fs. 562)-, los comprobantes, las órdenes de pago, las transferencias acreditadas y los C.T.G.

A fs. 837/838 la Bolsa de Cereales acompañó copia de un boleto de compra venta suscripto entre la firma actora y el mencionado, registrado el 6/10/2014 y que se relaciona con el contrato n° 10-14-22111, en el cual intervino como corredor Agromix Bahía S.R.L.

3) Luego de presentarse los alegatos, el 09/11/2022 el Tribunal *a quo* dictó la sentencia reseñada en el considerando II cuya impugnación por la parte actora es objeto de análisis por esta instancia.

XVII.- Que así las cosas, corresponde inicialmente aclarar que este Tribunal no se encuentra llamado a expedirse acerca de la regularidad formal de la inclusión de los proveedores impugnados (Agro Cereales Noa S.A., Alto Cereales S.R.L., Cerealera Olavarría S.R.L., Continuadores de Casa Stratta S.R.L., El Petiso S.A., Gianciti Ítalo José y Promagro Promociones Agropecuarias S.A.) en la Base APOC por parte de la demandada, por lo cual corresponde tener por válidas las valoraciones y conclusiones de los informes de fiscalización efectuados respecto de cada uno de los mencionados y que fueron reseñados en los considerandos que anteceden.

Sin embargo, ello en modo alguno impide que tales evaluaciones sean analizadas a la luz de las impugnaciones sometidas a estudio toda vez que, como surge de los considerandos que anteceden –en particular de la reseña efectuada en el considerando XII-, la consecuencia de que hubieran sido considerados apócrifos los proveedores con los operó comercialmente la parte actora, tuvo un efecto directo en las observaciones que fueran efectuadas respecto de su crédito fiscal.

Por lo manifestado, cabe entonces examinar lo relativo a los proveedores impugnados por el Fisco con relación a la materia impositiva involucrada en la resolución bajo examen, a la luz de la prueba acompañada y producida en la causa.

XVIII.- Que sentado lo anterior, corresponde recordar que sobre la parte actora pesaba la carga de la producción en razón del principio básico en la materia, consagrado en el ya citado art. 377 del C.P.C.C.N. y, en ejercicio de su derecho de contradicción, debía demostrar tanto la existencia real de sus proveedores (no simplemente su situación contable o fiscal), como la evidencia de la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, ya que

#37940701#418978006#20240708193857556

el cuestionamiento efectuado posee entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las mismas.

Al respecto, es dable señalar que, contrariamente a lo sostenido por el organismo fiscal, la compulsa de las actuaciones administrativas acompañadas en formato digital así como también de la prueba producida ante el Tribunal Fiscal de la Nación llevan a este Tribunal al convencimiento de que existe prueba suficiente que ilustra acerca de la real existencia de las operaciones efectuadas entre la firma actora y los proveedores cuestionados para refutar, parcialmente, los argumentos de hecho y de derecho brindados por el Tribunal *a quo* al confirmar la Resolución n° 25/2017(DV FIDE).

Ello por cuanto, si bien las críticas consisten en el cuestionamiento de la valoración de la prueba en torno a los proveedores involucrados, se observa que el T.F.N. ha efectuado una interpretación que se aparta de las pautas de hermenéutica a que se ha hecho referencia precedentemente y a la doctrina jurisprudencial que corresponde aplicar a este tipo de casos. .

Por ser ello así, es dable concluir que las manifestaciones vertidas por la recurrente resultan suficientes y conducentes para tener por acreditada la arbitrariedad en el pronunciamiento recurrido, resultando idóneas a efectos de habilitar la intervención de este Tribunal, en orden a la previsión normativa del art. 86 de la L.P.T.

A mayor abundamiento cabe destacar que la aludida arbitrariedad en el caso de autos puede también advertirse de la sola lectura de la sentencia recurrida, toda vez que en ella el Tribunal *a quo* valoró negativamente, para fundar el rechazo de la pretensión actoral, entre otras cuestiones, los informes de fiscalización efectuados sobre los proveedores Quintales S.A. y Servicios Bragado S.A. sin tomar en consideración que –tal como surgiera de la reseña realizada en el considerando XV, apartado 4)-, los mencionados no formaron parte del grupo de proveedores impugnados en los cuales tuviera sustento la Resolución n° 25/2017(DV FIDE).

XIX.- Que en este orden cabe poner de resalto que -a la luz del detalle de la prueba rendida en la causa reseñada en los considerandos que anteceden- no resulta reprochable o cuestionable la conducta asumida por la actora respecto de los proveedores Agro Cereales Noa S.A., Alto Cereales S.R.L., Cerealera Olavarría S.R.L., Continuadores de Casa Stratta S.R.L., El Petiso S.A., Gianciti Ítalo José y Promagro Promociones Agropecuarias S.A., dado que por un lado las irregularidades e inconsistencias detectadas a su respecto por la fiscalización son -como principio- ajenas al receptor de los bienes y servicios, y por el otro en cuanto su obligación se ciñe a verificar que los proveedores posean C.U.I.T.

activos, que las facturas cuenten con C.A.I. vigente y que no se encuentren incluidos en la base APOC al tiempo de la celebración de las operaciones (cfr. en este sentido, esta Sala, “JBS Argentina S.A. c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I. s/Proceso de Conocimiento”, Expte. nº 60.674/16, del 26/11/2021, entre otros), cometidos que se encuentran cumplidos.

Precisamente esa es la doctrina que emana del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Bildown S.A. c/Fisco Nacional (A.F.I.P.–D.G.I.)” del 27/12/11 (*Fallos*: 334:1854); doctrina que fuera aplicada por esta Sala en anteriores ocasiones (cfr. “Catter Meat S.A. c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I.-Resol 13/13 (RDEX) s/D.G.I.”, Expte. N° 29.395/13 del 22/08/2019; “Oleaginosa Moreno Hnos. S.A.C.I.F.I.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. N° 11.148/2013, del 11/06/2021 y “VZ BATH & BODY S.A. (TF 36087-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, expte. n° 12.109/21, del 08/04/2022 entre muchos otros).

Cabe recordar que, en dicho precedente, el Alto Tribunal -haciendo suyo el dictamen del Ministerio Público Fiscal- analizó todos los elementos involucrados en la causa, y expresó que: *“…nada encuentro en la ley del I.V.A. -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes. En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del I.V.A. del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó*”; para concluir que: *“…pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice”.*

XX.- Que a mérito de lo expuesto, corresponde tener especialmente en cuenta que, conforme se desprende de las constancias probatorias analizadas anteriormente se advierte que los proveedores, al momento en que cada uno de ellos operó con la firma actora, se encontraban inscriptos en la A.F.I.P., contaban con C.U.I.T. válidas, dados de alta en los impuestos correspondientes y no estaban incluidos en la base APOC -puesto que su inclusión, como surgiera de los considerandos que anteceden, tuvo lugar con posterioridad a las operaciones aquí cuestionadas-, todo ello por cierto, al margen de que poseyeran o no poseyeran bienes registrables o contasen con personal a cargo.

Tales extremos fueron incluso confirmados por los corredores actuantes así como por las Bolsas de Cereales, al indicar que la existencia y vigencia de los


#37940701#418978006#20240708193857556

proveedores era verificada previo a efectuarse el registro de los contratos entre la actora y los mismos.

Asimismo, cabe añadir que los informes fiscalizadores efectuados sobre los proveedores Altos Cereales, Cerealera Olavarría S.R.L., Continuadores Casa Stratta S.R.L. y Giancitti Ítalo se circunscribieron a períodos fiscales de años posteriores a las operaciones realizadas con la actora y consiguiente facturación que emitieron a su respecto.

XXI.- Que a ello cabe añadir que tampoco surge que hubieran sido debidamente analizadas las pruebas documentales aportadas por la parte actora y su correlación con las incorporadas en virtud de la prueba informativa producida, cuyo examen, por parte de este Tribunal, permite comprobar no sólo una concreta y verificable correlación en todas ellas, sino que además también surge que las cancelaciones (pagos) se formalizaron a través del sistema bancario e, incluso, las operaciones denunciadas fueron reconocidas por la gran mayoría de los corredores intervinientes.

Sobre el punto corresponde señalar que si bien en el caso del corredor Díaz Riganti Cereales, éste contestó negativamente al requerimiento cursado, lo cierto es que con la restante prueba producida y aportada a la causa puede advertirse y comprobarse el circuito comercial en el cual intervino, dándole así sustento al contrato acompañado en autos.

Ello así, no cabe más que concluir que de la compulsa de las pruebas adjuntadas y producidas en la causa puede tenerse por suficientemente probada la existencia del circuito comercial entre la firma actora y los proveedores cuestionados –incluso la intervención de los corredores y otros sujetos-, previo a que fueran emitidas las facturas cuestionadas por la demandada; lo cual surge también del registro de las operaciones ante la A.F.I.P., la emisión de los C.T.G. que se relacionaron con éstas y documental (contratos, facturas, órdenes de pago, liquidaciones primarias de granos) acompañadas en autos.

Lo expuesto alcanza para descalificar la impugnación efectuada por el organismo fiscal mediante la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) –convalidada posteriormente por el T.F.N., en forma total- respecto de las operaciones comerciales realizadas por la actora con los proveedores Agro Cereales Noa S.A., Alto Cereales S.R.L., Cerealera Olavarría S.R.L., El Petiso S.A. y Gianciti Ítalo José, por entender esta Alzada que no se analizó correctamente la totalidad de la realidad económica de las actividades comerciales con los mencionados. Y, en forma parcial, sobre los proveedores Promagro Promociones Agropecuarias S.A. y Continuadores de Casa Stratta S.R.L.

XXII.- Que en función del desarrollo efectuado en los considerandos que anteceden, surge que todo lo expuesto no fue debidamente analizado por el Tribunal Jurisdiccional Administrativo conjuntamente con el cotejo de la documentación aportada por la actora con el objetivo de demostrar la veracidad de las operaciones cuestionadas. Y, contrariamente a lo sostenido por la instancia anterior, las constancias anejadas a la causa permiten formar la convicción acerca de la real ocurrencia de las mismas, en los términos en que fueron señaladas como acaecidas por la actora.

Por ello, cabe concluir que se encuentra probada en autos la real existencia y efectiva concreción de las operaciones comerciales con la firma actora, asi como, por medio de la prueba informativa y documental -producida tanto en sede administrativa como ante el T.F.N-, tal como surge de la reseña efectuada en los considerandos que anteceden, que CHS de Argentina S.A. contrató los servicios de venta de granos a los proveedores Agro Cereales Noa S.A., Alto Cereales S.R.L., Cerealera Olavarría S.R.L., El Petiso S.A. y Gianciti Ítalo José y -bien que en forma parcial y como se indicará a continuación-, con los proveedores Continuadores de Casa Stratta S.R.L. y Promagro Promociones Agropecuarias S.A.; configurándose así acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica.

A mayor abundamiento, es preciso señalar que no debe perderse de vista, como ya se ha distinguido en causas análogas al presente, que para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resulta suficiente que el Fisco se remita a las conclusiones de los inspectores que fiscalizaron las actividades de los proveedores objetados sin valerse de mayores argumentos ni de otros medios de prueba; así como tampoco el resultado de esta fiscalización autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora; tal como lo interpretara el Tribunal *a quo*.

Ello es así porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del "juez administrativo", debe estar guiada por el principio de la verdad material, ya que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables" (cfr. esta Sala, *in rebus*: "Frigorífico Lamar S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.", causa nº 21.400/13, del 28/05/2020; "JBS Argentina S.A. c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I. s/Proceso de Conocimiento", causa n° 60.674/16 del 26/11/2021 y "Nestlé Argentina S.A. (TF 37954-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", causa n° 71.663/22 del 27/06/2023 y sus citas).

XXIII.- Que en orden a lo expuesto y en atención a la vigencia del principio interpretativo en razón del cual los jueces formarán su convicción ponderando las pruebas producidas y que estimen adecuadas para la resolución del conflicto,


#37940701#418978006#20240708193857556

examinándolas detenidamente con un criterio lógico jurídico, y asignándoles su valor de acuerdo con las reglas de la sana crítica y las máximas de la experiencia (cfr. art. 386 del C.P.C.C.N., y esta Sala, *in re,* "Compañía Procesadora de Carnes S.A. y otro c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I.", Expte. Nº 5.853/2013, del 22/03/2018, entre otros), este Tribunal considera que en autos está acreditada, por diversos medios de prueba, la realidad fáctica de las operaciones realizadas con los proveedores Agro Cereales Noa S.A., Alto Cereales S.R.L., Cerealera Olavarría S.R.L., El Petiso S.A. y Gianciti Ítalo José.

Asimismo cabe reconocer, en forma parcial, las operaciones comerciales que la actora efectuara con el proveedor Promagro Promociones Agropecuarias S.A. circunscriptas al contrato n° 10-14-22111 con la intervención del corredor Agromix Bahía S.R.L. y respecto del proveedor Continuadores de Casa Stratta S.R.L. al contrato n° 210-13-16790 con la intervención del corredor Agroespigar S.R.L.; los contratos n° 210-14-21284, n° 210-14-20970, n° 210-14-20841, n° 210-14-20895 y n° 210-14-20679 con la intervención del corredor Jovicer S.A. y el contrato n° 210-15-25027 con la intervención del corredor Díaz Riganti Cereales S.R.L.; resultando en consecuencia, parcialmente, incorrecta la tesis fiscal contenida en la Resolución n° 25/2017 impugnada en estos autos por la parte actora y confirmada por el Tribunal *a quo.*

En relación a ello, cabe considerar que la "causa" (cfr. art. 7º, inc. b de la ley 19.549) que funda el dictado del acto administrativo, son las "circunstancias de hecho y de derecho" que motivan su emisión, que en cada caso llevan a producirlo.

A su vez, el art. 14, inc. b) de la L.N.P.A. dispone que, si el acto carece de causa, por no existir o ser falsos los hechos invocados, el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable.

En razón de lo expuesto, y a la luz de los preceptos citados, corresponde revocar, parcialmente, la sentencia apelada y declarar la nulidad también parcial de la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) impugnada, debiendo la parte demandada –por intermedio de quien corresponda– dictar una nueva resolución con arreglo a lo aquí decidido.

XXIV.- Que distinta solución corresponde disponer sobre los créditos fiscales derivados de los contratos n° 210-11-10707, n° 210-12-16320, n° 210-11-10799, n° 210-11-10409, n° 210-11-11033 y n° 210-11-11033 relacionados con el proveedor Promagro Promociones Agropecuarias S.A. –que tuvieran la intervención del corredor Agromix Bahía S.A.- y del contrato n° 200-13-18476 relacionados con el proveedor Continuadores de Casa Stratta S.R.L. –que tuviera la intervención del corredor Atuel Cereales-, toda vez que de la compulsa de las

actuaciones, a criterio de este Tribunal, no se acreditó la real existencia de las operaciones.

A diferencia de la conclusión arribada en el considerando que antecede, la firma actora no logró acreditar la veracidad de las negociaciones puesto que, en los casos antes indicados, ni siquiera se encuentran acompañados los contratos que dieran sustento a las operaciones denunciadas.

Ello así, cabe señalar que la documental aportada por la recurrente no logra formar convicción suficiente -a juicio de este Tribunal- acerca de la realidad de las mismas, debiéndose recordar que la parte actora ni siquiera instó la producción de la prueba informativa oportunamente ofrecida, respecto de los corredores mencionados pese a que ésta había sido admitida por el Tribunal *a quo;* más aún, tomando en consideración que las informativas respondidas por las Bolsas de Cereales no acompañaron copia de éstos e, incluso, para el caso de Promagro Promociones Agropecuarias S.A./Agromix Bahía S.R.L. denunció que no contaba en sus registros dichos contratos.

De allí que las expresiones vertidas en el memorial presentado por la firma actora, por extensas que resulten, no logran controvertir eficazmente las conclusiones expuestas tanto en la resolución administrativa impugnada como en la sentencia apelada, resultando en consecuencia inconducentes e ineficaces a los efectos recursivos (cfr. art. 265 y concordantes del C.P.C.C.N.).

XXV.- Que de acuerdo con lo expuesto este Tribunal concluye que la prueba producida por la firma actora no resultó suficiente a efectos de acreditar la existencia real de las operaciones que se relacionan con los proveedores Promagro Promociones Agropecuarias S.A. (con la intervención del corredor Agromix Bahía S.A. y derivado de los contratos n° 210-11-10707, n° 210-12-16320, n° 210-11-10799, n° 210-11-10409, n° 210-11-11033 y n° 210-11-11033) y del proveedor Continuadores de Casa Stratta S.R.L. (con la intervención del corredor Atuel Cereales y derivado del contrato n° 200-13-18476).

A juicio de esta Alzada corresponde entonces señalar, al igual que lo decidido en la instancia administrativa, que no se ha tenido por verificado el primer recaudo legal de reconocimiento de crédito fiscal, que es la existencia de las operaciones generadoras del crédito cuestionado, y ello respecto de las transacciones efectuadas por la firma actora con los proveedores previamente indicados.

Por lo demás, cabe observar que en el caso de los proveedores referidos con anterioridad no resulta aplicable el precedente de *Fallos:* 334:1854 (“Bildown S.A.”), atento a que allí se había probado la existencia y materialidad de las operaciones impugnadas por el organismo recaudador (v. cons. V del dictamen fiscal del fallo citado), mientras que en los supuestos bajo análisis tal cuestión ha

sido controvertida y la apelante ha omitido demostrar la veracidad de dichas operaciones.

A mérito de lo expuesto, corresponde rechazar, parcialmente, el recurso de apelación interpuesto por la parte actora respecto de los proveedores Promagro Promociones Agropecuarias S.A. y Continuadores de Casa Stratta S.R.L. con los alcances aludidos precedentemente y, en consecuencia, confirmar lo decidido y reclamado en la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) con relación a los mencionados.

XXVI.- Que de conformidad con lo expuesto en los considerandos que anteceden, corresponde recordar que por medio del presente se dispone:

a) Confirmar la resolución interlocutoria dictada por el Tribunal *a quo* el 31/08/2018 (cfr. considerando IX);

b) Revocar, en forma total, lo decidido por la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) en relación a las operaciones comerciales con los proveedores Agro Cereales Noa S.A., Alto Cereales S.R.L., Cerealera Olavarría S.R.L., El Petiso S.A. y Gianciti Ítalo José y con los mismos alcances la sentencia definitiva del 09/11/2022 (cfr. considerando XXIII);

c) Revocar, en forma parcial, lo decidido por la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) respecto del proveedor Promagro Promociones Agropecuarias S.A. (circunscriptos al contrato n° 10-14-2211), y, respecto del proveedor Continuadores de Casa Stratta S.R.L. (circunscripto a los contratos n° 210-13-16790, n° 210-14-21284, n° 210-14-20970, n° 210-14-20841, n° 210-14-20895, n° 210-14-20679 y n° 210-15-25027) y con los mismos alcances la sentencia definitiva del 09/11/2022 (cfr. considerando XXIII);

d) Confirmar las impugnaciones y determinación de oficio formulada en el I.V.A., con sus respectivos intereses resarcitorios, por la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) respecto de los proveedores Promagro Promociones Agropecuarias S.A. (para los contratos n° 210-11-10707, n° 210-12-16320, n° 210-11-10799, n° 210-11-10409, n° 210-11-11033 y n° 210-11-11033) y del proveedor Continuadores de Casa Stratta SRL (para el contrato n° 200-13-18476) (cfr. considerando XXIV);

e) Ordenar al Fisco Nacional que, ante la instancia pertinente, proceda a practicar una nueva liquidación de los tributos e intereses adeudados por la firma actora, adecuados a los términos del presente pronunciamiento.

XXVII.- Que dado lo decidido en los considerandos que anteceden, corresponde adecuar la condena en costas formulada en la instancia de origen a los términos del presente pronunciamiento.

En consecuencia, corresponde distribuir las costas de la instancia jurisdiccional administrativa por su orden (conf. arts. 68, 2° párrafo y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Respecto de las costas de esta instancia, tomando debida razón del resultado del recurso y la debida proporción en que han prosperado las postulaciones de las partes, se estima prudente y razonable imponerlas en un 80% a la demandada y en el 20% a la actora (conf. arts. 68, 2° párrafo, y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la resolución interlocutoria del 31/08/2018; **2°)** Desestimar, parcialmente, el recurso de apelación de la parte actora respecto de la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) en cuanto a los proveedores Promagro Promociones Agropecuarias S.A. (para los contratos n° 210-11-10707, n° 210-12-16320, n° 210-11-10799, n° 210-11-10409, n° 210-11-11033 y n° 210-11-11033) y Continuadores de Casa Stratta S.R.L. (para el contrato n° 200-13-18476) por los fundamentos dados en el Considerando XXIV; **3º)** Admitir el recurso interpuesto por la actora y su pretensión respecto de los proveedores Agro Cereales Noa S.A., Alto Cereales S.R.L., Cerealera Olavarría S.R.L., El Petiso S.A. y Gianciti Ítalo José y, en consecuencia, revocar la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) y la sentencia del 09/11/2022 respecto de los sujetos mencionados, con los alcances dados en el Considerando XXIII; **4°)** Admitir, parcialmente, el recurso interpuesto por la parte actora respecto de los proveedores Promagro Promociones Agropecuarias S.A. (circunscriptos al contrato n° 10-14-2211), y, respecto del proveedor Continuadores de Casa Stratta S.R.L. (circunscripto a los contratos n° 210-13-16790, n° 210-14-21284, n° 210-14-20970, n° 210-14-20841, n° 210-14-20895, n° 210-14-20679 y n° 210-15-25027) y, en consecuencia, revocar, parcialmente, la Resolución n° 25/2017 (DV FIDE) y la sentencia del 09/11/2022 respecto de los sujetos y alcances indicados en el Considerando XXIII; **5°)** disponer que el Fisco Nacional practique, en la instancia pertinente, una nueva liquidación de los tributos e intereses adeudados, de conformidad con los términos del presente pronunciamiento (conf. Considerando XXVI) y **6°)** distribuir e imponer las costas de ambas instancias de conformidad con lo indicado en el considerando que antecede (conf. considerando XXVII).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

Fecha de firma: 10/07/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37940701#418978006#20240708193857556

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ