Expte. N° CAF 17289/2012/CA1. **"DESTIPET SRL (TF 33987-I) Y OTRO c/ DGI Y OTRO s/".**

Buenos Aires, de julio de 2020.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la resolución de fojas 606/608, la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las Resoluciones Determinativas Nros. 144590, 144591, 144598 y 144600, todas de fecha 16/07/2010, dictadas por División Resoluciones y Jurídica de la Dirección Regional de Devoluciones a Exportadores de la AFIP, con costas. Mediante dichos actos administrativos se rechazaron por improcedentes los reintegros de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado (IVA) relativos a operaciones de exportación correspondientes a los períodos 2/2007, 3/2007, 10/2007 y 12/2007, cuyo reintegro había solicitado la actora en los términos de la Resolución General AFIP Nº 2000/06.

Para así decidir, el Tribunal de grado, en primer lugar, rechazó el planteo introducido por la accionante respecto a la supuesta violación de la cosa juzgada administrativa. Al respecto, sostuvo que el régimen previsto en la RG AFIP Nº 2000/06 expresamente contempla que "[e]stán excluidos del régimen reglado en el presente título […] c) Las solicitudes que se encuentren en trámite… cuando -como consecuencia de las acciones de verificación y fiscalización a que se refiere el artículo 33 y concordantes de la Ley Nº 11.683 […] se compruebe respecto de solicitudes ya tramitadas, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al reintegro efectuado". En función de ello, resolvió que, toda vez que la actora se sometió en forma voluntaria a ese régimen, no podía ir en abierta contradicción con su postura primigenia que implicó estar a las disposiciones del mismo.

Luego, sostuvo que tal "como surge del informe de inspección obrante en las actuaciones administrativas acompañadas, el ente recaudador verificó la situación del universo de proveedores de la firma (cuya actividad principal es el reciclamiento de envases, desperdicios y desechos no metálicos) distinguiendo entre aquellos respecto de los cuales no se efectuó ajuste (punto 1), de aquellos en punto a los que, por diversas razones, se procedió a impugnar el crédito fiscal".

Señaló que "se impugnaron los créditos provenientes de proveedores no localizados y operaciones no constatadas

(Miguel A. Bartel, Cristian Gabriel Castillo, Ricardo W. Busto, Dalter SA y RecuAll SRL) o por originarse en facturas emitidas a nombre de otro cliente y CAI vencido (Carlos A. Salmanton, Ramona Gómez, C.T. Plast SRL, Norberto Calvo, Juan Manuel Nunes, Juan Carlos Castro) o bien por no haber sido ubicados y no poseer capacidad económica para efectuar las operaciones con la aquí actora y estar incluidos en la base APOC (Pablo Roig, Susana Evid Casas, Donato Mario Casas, Juan D. Brizuela Gaona) y, por último, proveedores cuyas operaciones han sido solicitadas en los reintegros y que los cheques han sido emitidos al portador (Csenga SRL, Ursino María Sol, Nestor y Sonia Herrera, Planeta Metal SA, Papelera Los Diez SRL, Lloves Julio Cesar, Miguel Angel Cruz y Daniel Osvaldo Vineccia)".

En este marco, entendió que la impugnación de las operaciones había sido razonablemente ponderada, habida cuenta que el ente fiscalizador tuvo en consideración una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevaron a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas.

Manifestó que la prueba allegada por la recurrente no logró conmover lo resuelto por el Fisco Nacional, ni acreditar sus propios dichos. Ello, habida cuenta que "la inclusión de los proveedores en la base APOC del organismo, aún cuando haya sido posterior a la fecha de las operaciones, evidencia indudablemente la existencia de anomalías, que requirieron un proceso de investigación para poder arribar a esa decisión administrativa, y que de todos modos cede ante el cúmulo de probanzas de que se valió el fisco para fundamentar el ajuste".

Agregó que, "de igual manera, las inconsistencias constatadas en cuanto a la no localización del domicilio de aquellos, no consistió en el único indicio tomado por el organismo fiscal, sino que se enmarcó en un cúmulo de circunstancias […] que conformó el plexo probatorio razonable para sustentar su criterio".

Por otra parte, destacó que la negligencia demostrada por la accionante en la producción de la prueba oportunamente ordenada (vgr. prueba informativa y prueba pericial técnica) motivó a que se la tuviera por desistida de ellas, con lo cual sus dichos se transformaron en meras manifestaciones sin sustento probatorio alguno.

Finalmente, sostuvo que "la única prueba producida en autos (pericial contable fs. 563/568) lejos de ratificar la realidad de las operaciones, pone en evidencia las inconsistencias que motivaron las

respectivas impugnaciones. En este sentido, nada aporta al esclarecimiento de los hechos en debate (esto es, si las operaciones fueron efectivamente realizadas) que las operaciones se encuentren registradas. Ello, máxime cuando se indica que en algunos casos no se contó con documentación respaldatoria para expedirse respecto de la situación del proveedor Ricardo Walter Busto -acápite 3.1.- o en punto a la acreditación de depósitos de las retenciones (acápite 3.3.) o, en enfatizar que de acuerdo al dictamen, los libros diarios contienen operaciones con fechas predatadas (acápite 3.5.), lo que indica en suma la presencia de actos y documentación carentes de sinceridad, que no permite discernir cuál ha sido la operación económica realmente realizada".

II.- Que contra dicha decisión, la parte actora interpuso recurso de apelación a fojas 612 y expresó agravios a fojas 613/622, los que fueron replicados por el Fisco Nacional a fojas 630/636.

En su memorial, se agravia en primer lugar con respecto al rechazo de la violación de la cosa juzgada administrativa. Sostiene que "el cumplimiento de los recaudos legales y la resolución del organismo de aplicación reconociendo dicho derecho, da nacimiento a un derecho subjetivo a favor del contribuyente, que no puede ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa una vez notificado".

Plantea la inconstitucionalidad del reglamento sobre el que se apoyó la decisión administrativa por considerar que incurrió en un exceso reglamentario violatorio del artículo 28 de la Constitución Nacional.

Por otra parte, se agravia de lo decidido por el Tribunal de grado en cuanto consideró que la impugnación de las operaciones habría sido razonablemente ponderada por el Fisco. Entiende que resulta improcedente la inversión de la carga de la prueba, pues no basta para ello una simple sospecha, sino que para que dicha carga recaiga sobre el sujeto es menester que el Fisco Nacional produzca la demostración que otorgue soporte a sus pretensiones.

Considera arbitrario lo sostenido por el *a quo* respecto a que la inclusión -aún con posterioridad a la fecha de las operaciones- de los proveedores en la base APOC del organismo evidencie la existencia de anomalías y, por ende, ello ratifique la irregularidad de manera retroactiva.

Sostiene que el Fisco en ningún momento cuestionó la realidad de las operaciones, más allá de que la resolución dio por sentado dicho presupuesto. Y agrega que, por imperio del artículo 34 de la Ley Nº 11.683 y de los artículos 5, 6 y 12, in fine, de la ley de IVA, “sólo debe acreditar que lo facturado a él corresponde a prestaciones reales y efectivamente prestadas por el emisor de la factura. Es ilógico pretender que el contribuyente deba, además, filmar, fotografiar y certificar todas las obras que se efectúen en sus instalaciones y las compras de los bienes necesarias para el desarrollo de su actividad”.

III.- Que a fojas 623, el Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios profesionales de la Dra. Liliana Luz Alvarez en la suma de $7.350, por su actuación como co-apoderada del Fisco Nacional; de la Dra. María Gabriela Mosqueira en la suma $9.187, por su actuación como co-apoderada del Fisco Nacional; del Dr. Oscar Alberto Yulan en la suma de $9.187 por su actuación como co-patrocinante del Fisco Nacional; y del Dr. Ezequiel Silvio Katz en la suma de $36.748, por su actuación como letrado co-patrocinante del Fisco Nacional, todos ellos a cargo de la actora. Dichos honorarios fueron apelados a fojas 624 por la parte actora por considerarlos elevados.

IV.- Que a fojas 652/653 tomó intervención el Fiscal Coadyuvante de Cámara. En su dictamen se expidió con relación al planteo de violación al principio de cosa juzgada administrativa y a la cuestión constitucional introducida por la recurrente.

Con respecto al planteo de violación al principio de cosa juzgada administrativa, sostuvo que la presentación del recurrente no cumple con los recaudos que se exigen en el artículo 265 del CPCCN. En efecto, la actora se limitó a reiterar los mismos argumentos expuestos en la presentación inaugural, sin rebatir ni hacerse cargo de las razones expresadas por el TFN para desestimar dicho planteo. En particular, la existencia del régimen especial previsto en la Resolución General AFIP Nº 2000/06 -vigente al momento en que sucedieron los hechos- que, sumado a las potestades generales de verificación y control que el ente fiscal dispone (cfr art 33 de la Ley Nº 11.683) habilitaba expresamente al fisco a proceder de la forma en que lo hizo.

Con relación al planteo constitucional, sostuvo que la accionante esbozó un cuestionamiento sumamente impreciso, sin

siquiera individualizar correctamente las normas cuya inconstitucionalidad pretende que se declare. De este modo, y por aplicación de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación según la cual pesa sobre quien pretende obtener la declaración de inconstitucionalidad de una norma acreditar los extremos que comprueben -en forma concluyente- su admisibilidad, consideró que el planteo no podía ser admitido.

V.- Que en este estado de las actuaciones, corresponde analizar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora.

V.1.- Con respecto a los planteos referidos a la supuesta violación al principio de cosa juzgada administrativa y a la cuestión constitucional introducida por la recurrente, toda vez que los mismos han sido debidamente abordados en el dictamen fiscal obrante a fojas 652/653, cuyos argumentos se comparten, cabe remitirse a lo allí expuesto y, por consiguiente, rechazar los agravios en lo que a estos puntos se refiere.

V.2.- En este orden, la cuestión a resolver se centra entonces en determinar si corresponde la procedencia de los créditos fiscales invocados por la actora, emergentes de la compra de mercaderías que dicha parte habría destinado a las operaciones de exportación por ella documentadas en los períodos fiscales 2/2007, 3/2007, 10/2007 y 12/2007.

En relación con ello, cabe recordar que el artículo 43 de la Ley de IVA (T.O. 1997) establece -en lo que aquí interesa- que “[l]os exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado con la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización (…) Para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo, los exportadores deberán inscribirse en la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujeto a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha del otorgamiento de la inscripción”.

Por su parte, el artículo S/N incorporado a continuación del artículo 43 de la ley del gravamen, precedentemente transcripto, prescribe (en lo pertinente al caso) que “[l]os exportadores

tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, ello sin perjuicio de su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos 33 y siguientes de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, mediante los procedimiento de auditoría que a tal fin determine el citado Organismo, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a la aludida acreditación, devolución o transferencia". Asimismo, el procedimiento aplicable a los pedidos de acreditación, devolución o transferencia de dichos créditos fiscales fue reglamentado a través de la Resolución General (AFIP) Nº 2000/06.

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

VI.1.- En primer lugar, a través del informe de Inspección realizado por el Fisco en el domicilio fiscal de la contribuyente (obrante a fojas 4/49 de las actuaciones administrativas Nº 10949-1941-2010), se impugnaron los créditos provenientes de proveedores no localizados y operaciones no constatadas.

VI.1.1.- Con respecto al proveedor Bartel Miguel Angel, se advierte que los agentes de la demandada concurrieron al domicilio fiscal declarado por ese sujeto ante ese organismo, siendo dicho domicilio una vivienda particular; y al domicilio alternativo declarado, donde los atendió una mujer que dijo ser ex esposa del proveedor y no tener relación con el mismo desde hacía años, desconociendo su actividad y domicilio actual. Se sacó fotografía de dicho inmueble a fin de dejar constancia que en el mismo no existe un depósito o galpón para efectuar el acopio necesario para la actividad y que el mismo es solo vivienda particular.

Se explicitó, además, que "en el caso de este contribuyente se recibieron en esta división notas con carácter reservado en el cual se denunciaban operaciones de la firma bajo fiscalización con proveedores que utilizaban comprobantes apócrifos, entre los cuales estaba incluido este proveedor. En esta nota se denunciaba otro domicilio […] al cual los actuantes concurrieron y fueron atendidos por una persona de sexo

femenino que no se identificó y manifestó que el mismo no pertenecía al contribuyente citado y que no lo conocía. La vivienda es un domicilio particular" (v. fs. 12 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

Asimismo, se dejó constancia que en las cuentas bancarias que posee el proveedor no hay información de retenciones o percepciones en el impuesto al valor agregado, ni en ganancias, en los años 2007 a 2009. En tal marco, "se procedió a circularizar al Banco Galicia a fin de constatar los pagos efectuados por la firma Destipet SRL al proveedor Bartel. Se pudo comprobar que las copias de los cheques aportados por el Banco fueron emitidos al portador, no cumpliendo con la RG 1547 art 2 para poder ser incluidos en pedidos de recupero de IVA por exportaciones" (v. fs. 12 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.1.2.- Con relación al proveedor Castillo Cristian Gabriel, el organismo fiscal sostuvo que "[s]e notificó al contribuyente por el procedimiento normado en el art. 100 inc A de la Ley 11.683 (to en 1998 y sus modif.). El sobre fue devuelto por el correo con domicilio desconocido y/o domicilio cerrado… Al respecto y conforme el volumen de operaciones que la firma Destipet SRL incluía en su libro IVA Compras con este proveedor por el período 12/2006 a febrero 2008 […] se concurrió al domicilio fiscal (que surge de la base E Fisco), donde se labra acta de constatación. Los actuantes fueron atendidos por el Sr. Damián Gauna DNI 34.631.650 quien manifestó desconocer al Sr. Castillo indicando que el inmueble pertenece a Eduardo Rodriguez desde hace varios años, exhibiendo una factura de electricidad y del impuesto inmobiliario, manifestado el Sr. Gauna que él es el inquilino. El inmueble correspondiente al domicilio fiscal es una vivienda de tipo familiar, de características sencillas" (v. fs. 13 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

Asimismo, se dejó constancia que "se verificó la base E Fisco de donde surge que el Sr. Castillo presenta DDJJ de IVA por los períodos 1/06 a 8/07. La firma Destipet SRL registra en su libro IVA Compras operaciones a partir del período 12/06 a 2/08, constatando esta fiscalización que en los períodos 12/06, 7/07 y 8/07 el débito fiscal declarado por el Sr. Castillo es inferior al crédito fiscal registrado en libro Compras por la firma bajo fiscalización. La firma Destipet SRL tiene operaciones en los meses subsiguientes (09/07, 10/07, 11/07, 12/07, 1/08 y 2/08) por los cuales no surgen en la base de AFIP presentaciones de las DDJJ del impuesto al valor agregado por parte del proveedor" (v. fs. 13 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.1.3.- En relación al proveedor Busto Ricardo Walter, sostuvo que “la firma Destipet SRL registra en su libro IVA Compras operaciones a partir del período 2/06 a 2/08, constatando esta fiscalización que en los períodos 9/07, 10/07 y 2/08 el Sr. Busto no declara débitos ni créditos en sus declaraciones juradas” (v. fs. 15 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.1.4.- En cuanto al proveedor Dalter SA señaló que “conforme al volumen de operaciones que la firma Destipet SRL incluía en su libro IVA Compras con este proveedor por el período 11/06 a 5/2007 […] se concurrió al domicilio fiscal de la firma según datos de la base E Fisco, procediéndose a notificar requerimiento mediante el procedimiento normado en el art. 100, inc. b, de la Ley 11.683 (to 1998 y modif.) no dando cumplimiento al mismo, motivo por el cual se labró acta de infracción.

“Se concurrió al domicilio de Administración y ventas que surge de las facturas del proveedor, notificando nuevamente por art 100 inc b de la ley mencionada, el contribuyente tampoco dio cumplimiento al mismo.

“Se remitió por correo requerimiento al domicilio de depósito según factura de ventas de la firma […] el cual fue devuelto con la leyenda ‘domicilio desconocido’. […] Al respecto, a fin de constatar la existencia del depósito se concurrió a este último domicilio, donde los actuantes fueron atendidos por la Sra. Nelly Mendoza DNI 11635368 quien manifestó desconocer la firma, indicando que hacía cuatro meses que residía en el lugar, no recordando a quién le había comprado el inmueble.

“Se deja constancia que el inmueble es cuestión es una vivienda de tipo familiar de características humildes donde no se visualiza depósito o instalaciones que permitan almacenar bienes como fardos pet o materiales para reciclar.

“De la verificación en Base E Fisco se observa que el contribuyente no posee acreditaciones bancarias, solo presenta DDJJ de Impuesto a las Ganancias por el período 2006, presenta DDJJ IVA desde 1/06 hasta 5/07 sin movimiento, siendo este último período presentado por el proveedor.” (v. fs. 15/16 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.1.5.- Con respecto al proveedor RecuAll SRL informó que se concurrió al domicilio de factura y al domicilio fiscal que el contribuyente declaró ante ese Organismo, y se constató que los mismos son inexistentes.

Agregó que “[l]as DDJJ de IVA presentadas en los períodos 7/2006, 11/2006 y 12/2006 presentan diferencias entre lo declarado por el proveedor y la firma Destipet SRL, la posición del 10/2006 fue presentada sin movimiento, mientras que la firma bajo fiscalización declara operaciones” (v. fs. 17 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.2.- En segundo lugar, se impugnaron los créditos fiscales originados en facturas emitidas a nombre de otro cliente y CAI vencido.

VI.2.1.- Con respecto al proveedor Salmanton Carlos Antonio, el ente fiscal sostuvo que “[e]sta fiscalización verificó los libros de este proveedor y los comprobantes exhibidos, cotejando dicha información con los libros de la firma Destipet SRL, comprobando que dos comprobantes que figuran en los libros de la firma bajo fiscalización como emitidos a su nombre, el proveedor los tiene emitidos a nombre de Smurfit Argentina cuit 306603418578 por la venta de cartón y diario” (v. fs. 18 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.2.2.- En cuanto al proveedor Gomez Ramona la autoridad fiscalizadora informó que “[d]e la verificación de los comprobantes de la firma fiscalizada se constataron comprobantes de esta constribuyente con CAI vencido, procediéndose a impugnar los mismos” (v. fs. 19 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.2.3.- Con relación al proveedor C.T. Plast SRL señaló que “[s]e concurrió al domicilio del proveedor […] donde los actuantes fueron atendidos por el socio gerente de la firma en cuestión; quien desconoce las operaciones con la firma Destipet SRL.

Manifestó ser víctima de la creación de facturas apócrifas acompañando documentación.

Se verificaron los libros de la firma ‘CT Plast SRL’ y los talonarios de facturas, no encontrando ninguna operación con la firma en análisis. La numeración registrada en el libro IVA Ventas CT Plast SRL no se corresponde con la numeración de las facturas registradas en libro Compras de Destipet SRL en el mismo período” (v. fs. 20 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.2.4.- Respecto del proveedor Norberto Calvo se informó que el mismo desconoció las operaciones con la firma Destipet SRL. “Se verificaron los libros del proveedor y los comprobantes de venta, no encontrando ninguna operación con la firma fiscalizada. Se corroboró que el

mismo número de factura corresponde a otra descripción, comprador, fecha e importe que la registrada por Destipet SRL en sus registros" (v. fs. 21 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.2.5.- En cuanto al proveedor Juan Manuel Nunes relató que esta persona se presentó en la sede de la División Industria de la AFIP donde desconoció las operaciones con la firma Destipet SRL y manifestó haber perdido comprobantes y libros, aportando la denuncia de ese hecho.

Asimismo, "se concurrió al domicilio de la imprenta que surge de la factura, no existiendo la altura declarada como domicilio fiscal de la misma y constatando que en la cuadra correspondiente a esa numeración, no se visualiza la existencia de ninguna imprenta" (v. fs. 22 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.2.6.- Con relación al proveedor Juan Carlos Castro, se informó que el mismo desconoció las operaciones con la firma Destipet SRL. Manifestó haber prestado comprobantes a terceros y no poseer libros IVA Compras e IVA Ventas, ni duplicados de los comprobantes y que efectuó una denuncia por duplicación de facturas.

Asimismo, se constató que el proveedor se encuentra incluido en la Base Apoc con la condición: sin capacidad económica.

VI.3. En tercer lugar, se impugnaron los créditos fiscales provenientes de proveedores no ubicados o que no poseen capacidad económica para efectuar las operaciones declaradas por la firma Destipet SRL y aquellos que están incluidos en la Base Apoc.

VI.3.1.- Respecto del proveedor Pablo Roig, sostuvo el ente fiscalizador que "verificada la información obrante en la base E Fisco se puede observar que el contribuyente no posee capacidad enconómica para efectuar las operaciones declaradas por la firma Destipet SRL (no posee cuentas bancarias a su nombre, la única DDJJ de ganancias presentadas es por el período 2004, además en la base Apoc surge que el contribuyente no posee capacidad económica" (v. fs. 24 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.3.2.- En cuanto al proveedor Casas Susana Evid, informó que "no se pudo comprobar que el contribuyente tuviera capacidad económica, que el comportamiento bajo análisis obedece a los parámetros observados para proveedores apócrifos, no se pudo corroborar la veracidad del circuito financiero y el mismo fue incluido en base Apoc con la

condición de: sin capacidad económica con fiscalización terminada el 19/4/2008" (v. fs. 25 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.3.4.- En el caso del proveedor De Caro Donato Mario, el ente fiscalizador sostuvo que el domicilio declarado por el contribuyente es inexistente o desconocido y que figura en la base Apoc de ese organismo como USINA Empresa Desactivada, fiscalización terminada el 11/7/2006 (v. fs. 26 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

VI.3.5.- Respecto del proveedor Juan Digno Brizuela Gaona resaltó que el contribuyente fue incluido en la Base Apoc con la condición "sin capacidad económica" con fiscalización terminada el 31/10/2008 (v. fs. 27 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010)

VI.4.-Finalmente, se impugnaron los créditos fiscales originados por facturas emitidas a nombre de otro cliente y CAI vencido.

En este caso, respecto de los proveedores Csengda SRL, UrsinoMaria Sol, Herrera Nestor y Sonia Herrera, Planeta Metal SA, Papelera Los Diez SRL, Lloves Julio Cesar, Miguel Angel Cruz y Daniel Osvaldo Vineccia, el ente fiscalizador sostuvo que en relación a la muestra de pagos con cheques circularizados al Banco Galicia y con los cuales Dispet SRL abonó facturas de dichos proveedores, se verificó que los mismos habían sido emitidos al portador, incumpliendo con lo establecido en el art. 2 de la RG 1745. Agregó que esos cheques fueron endosados -en su mayoría- por compañías cerealeras, agropecuarias y cooperativas de vivienda, con lo que no puede establecerse que esos valores hayan sido recibidos y/o cobrados por los respectivos proveedores (v. fs. 28/33 actuación administrativa Nº 10949-1941-2010).

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

administrativo de determinación de oficio (o como en autos, de rechazo de las solicitudes de cómputo de créditos fiscales), a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio" (esta Sala in re: "ALFA EMPRENDIMIENTOS SA", Expte. Nº 44.033/14, del 13/07/17; con cita de Sala III in re: "FoodsLand SA", del 28/08/04; y Fallos: 218:31 y 294:69).

Además, cabe recordar que -al constituir una excepción al régimen general- el cumplimiento de los requisitos antes mencionados debe ser examinado de modo estricto (arg. Fallos: 311:1551 y 326:144; 328:3985; entre otros; esta Sala in re: "ALFA EMPRENDIMIENTOS SA", Expte. Nº 44.033/14, del 13/07/17).

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

Sobre el punto, la recurrente alega que el Tribunal de grado incurrió en una valoración arbitraria de la prueba reunida en autos toda vez que la inclusión de los proveedores en la base APOC del organismo, con posterioridad a la fecha de las operaciones, no podría ser interpretado bajo la norma tributaria reglamentaria de manera retroactiva, a fin de cuestionar actos pasados y derechos adquiridos. Sostiene que al momento de la obtención del derecho el proveedor no era apoc, y que el Fisco en ningún momento cuestionó la realidad de las operaciones.

Sin embargo, se advierte que de acuerdo con las labores de pesquisa reseñadas en el considerando precedente, el Fisco Nacional consideró que algunos de los proveedores no poseían capacidad operativa y económica para llevar las operaciones indicadas a cabo; o que otros no habían podido ser localizados y por ende las operación no habían podido ser comprobadas; o, en algunos casos, los créditos fiscales reclamados habrían sido originados por facturas apócrifas o por proveedores incluidos en la Base Apoc, lo que impediría considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que no fueron desvirtuados por la actora

(arg. art. 377 del CPCCN; CSJN in re: “Molinos Río de la Plata SA c/ EN – AFIP – DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, del 25/09/15).

En este aspecto, la recurrente insiste en el valor probatorio de la prueba pericial contable por ella aportada (obrante a fs. 563/568); sin embargo, dicha prueba, lejos de ratificar la realidad de las operaciones, pone en evidencia las inconsistencias que motivaron las respectivas impugnaciones. Ello así, máxime cuando se tuvo por desistida la prueba informativa y pericial técnica por ella ofrecida, al no haber instado a su producción.

Por ello, a la luz de las constancias de la causa, reseñadas precedentemente, se infiere que los argumentos esgrimidos por la recurrente en sus agravios constituyen una mera manifestación dogmática de la actora, que no tienen entidad suficiente para conmover las conclusiones arribadas por el Fisco, y que fueran confirmadas por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Ello así, debido a que no fueron ubicados por el personal fiscalizador los proveedores Bartel Miguel Ángel, Castillo Cristian Gabriel, Busto Ricardo Walter, Dalter SA y RecuAll SRL; mientras que se constataron créditos fiscales originados en facturas emitidas a nombre de otro cliente y CAI vencido, respecto de las operaciones denunciadas con los proveedores Carlos A. Salmanton, Ramona Gómez, C.T. Plast SRL, Norberto Calvo, Juan Manuel Nunes y Juan Carlos Castro; o bien por no haber sido ubicados y no poseer capacidad económica para efectuar las operaciones con la aquí actora y estar incluidos en la base APOC con respecto a los proveedores Pablo Roig, Susana Evid Casas, Donato Mario Casas, Juan D. Brizuela Gaona. Asimismo, se constató que determinadas operaciones han sido solicitadas en los reintegros y que los cheques han sido emitidos al portador respecto de los proveedores Csenga SRL, Ursino María Sol, Nestor y Sonia Herrera, Planeta Metal SA, Papelera Los Diez SRL, Lloves Julio Cesar, Miguel Angel Cruz, Bartel Miguel Angel y Daniel Osvaldo Vineccia, los que han sido posteriormente endosados,y por ende no puede establecerse que esos valores hayan sido recibidos y/o cobrados por los respectivos proveedores.

De este modo, las objeciones resumidas anteriormente en modo alguno fueron desvirtuadas, ni aclaradas por la recurrente. Por tales motivos, “resulta inaceptable la postura de la apelante en cuanto pretende el recupero del impuesto facturado mediante la exclusiva

acreditación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por el régimen de reintegro del IVA para exportadores". Ello así, debido a que "a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley de IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CS1 'Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI', sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) 'ADM Argentina S.A. c/ EN – AFIP – DGI – Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva', [decidida] en la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas" (CSJN in re: "Molinos Rio de la Plata SA", del 25/09/15).

VIII.- Que resulta pertinente recordar que esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683, de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, in re "Merlino Automotores S.A.", del 12/03/2009; Sala II, in re "Frigorífico Marejada S.A.", del 29/12/2009; Sala IV, in re "Agropecuaria Laishi S.A." del 15/04/2010; esta Sala, in re "Agro Beef S.R.L (TF 31471-I) c/ DGI", del 6/3/2014). Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, in re "Agro Beef S.R.L", cit.).

En otras palabras, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re "Amadeo Camogli y Ciminari SC", del 01/11/2007, entre otros).

En tales condiciones, en función de los argumentos expuestos en los considerandos que anteceden se advierte que

la apreciación de la prueba efectuada por el tribunal *a quo* no ha sido arbitraria o irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas en el pronunciamiento apelado.

IX.- Que a partir de las consideraciones que anteceden y toda vez que los magistrados no están obligados a seguir a las partes en todas sus alegaciones sino sólo a tomar en cuenta las que son conducentes para esclarecer los hechos y resolver concretamente el diferendo (Fallos: 319:119; 307:2012; 311:2135), corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada, con costas a la vencida por aplicación del principio general de la derrota (conf. art. 68 primer párrafo del CPCCN).

X.-Que,por último, corresponde expedirse acerca de la apelación interpuesta por la parte actora a fojas 624, contra la regulación de honorarios de fojas 623, por considerarlos altos.

Teniendo en cuenta el monto del proceso, el resultado obtenido y la extensión, calidad y eficacia del trabajo profesional cumplido ante el Tribunal Fiscal de la Nación por la representación letrada y patrocinio legal de la parte demandada, corresponde confirmar la regulación de honorarios obrante a fojas 623, habida cuenta de que únicamente fue apelada por alta, de acuerdo con las disposiciones de la Ley Nº 27.423 (arts. 16, 19, 20, 21, 29 y 44) y de la Acordada CSJN Nº 2/2020.

Asimismo, por el trabajo profesional efectuado por ante esta Alzada, se fijan los honorarios profesionales de la direción letrada y representación legal de la parte demandada en 7 (siete) UMA (Unidad de Medida Aracelaria), que equivale a la suma de $ 22.344 (pesos veintidos mil trescientos cuarenta y cuatro), a cargo de la parte actora, de acuerdo con las disposiciones de la Ley Nº 27.423 (arts. 16, 19, 20, 21, 29 y 44) y de la Acordada CSJN Nº 2/2020.

Se aclara que los importes indicados no incluyen suma alguna en concepto de impuesto al valor agregado, el cual deberá adicionarse en caso de que se acredite la condición de responsable inscripto de los beneficiarios.

En virtud de las consideraciones precedentes, el Tribunal **RESUELVE: 1)** Rechazar el recurso interpuesto por la parte actora

y, en consecuencia, confirmar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación de fojas 606/608; **2)** Imponerlas costas de esta instancia a la parte actora vencida (arts. 184 de la ley Nº 11.683 y 68 del CPCCN); **3)** Confirmar la regulación de honorarios obrante a fojas 623 de la dirección letrada y patrocinio legal de la parte demandada por su actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación; **4)** Fijar los honorarios profesionales de la dirección letrada y representación legal de la parte demandada por su actuación ante esta Alzada en 7 (siete) UMA (Unidad de Medida Arancelaria) de acuerdo con las disposiciones de la Ley Nº 27.423 (arts. 16, 19, 20, 21, 29 y 44) y de la Acordada CSJN Nº 2/2020.

Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal General y, oportunamente, devuélvanse.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Jorge F. ALEMANY

Fecha de firma: 30/07/2020
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

#11070200#262620135#20200730104635888