Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 10 de marzo de 2015.

Vistos los autos: "ADM Argentina S.A. c/ EN - AFIP - DGI - Resol. 24/08 25/08 (DV DyR2) s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1°) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar lo decidido por el juzgado de la anterior instancia, mantuvo las resoluciones AFIP DGI (DV DyR2) 24/08 y 25/08, por medio de las cuales el organismo recaudador rechazó parcialmente las solicitudes de reconocimiento de crédito fiscal del IVA vinculados con operaciones de exportación efectuadas en los períodos diciembre de 2002, febrero a diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004 y enero a julio de 2005. La posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos se fundó, en síntesis, en considerar que las facturas que instrumentaban los créditos fiscales impugnados reflejaban operaciones económicas inexistentes.

2°) Que para decidir en tal sentido, el tribunal de alzada puso de relieve que mediante los actos administrativos cuestionados, el organismo fiscal había rechazado las solicitudes de reintegro del crédito fiscal de IVA por entender que dichos conceptos no se correspondían con la realidad económica de las operaciones de compra de cereal posteriormente exportado por la actora. Luego señaló que la jueza de la anterior instancia había considerado acreditada la veracidad de las referidas operaciones y el pago del IVA correspondiente con base en el peritaje contable obrante en la causa. Sin embargo, el a quo consideró que de acuerdo con la investigación efectuada por la fisca-

lización actuante ninguno de los proveedores fiscalizados ni los terceros involucrados tenían capacidad económica, patrimonial, financiera ni operativa para realizar las aludidas operaciones, circunstancia que ponía en evidencia que los sujetos mencionados como proveedores no eran los verdaderos generadores de los créditos declarados por la actora, extremo que denotaba que la documentación respaldatoria no reflejaba la realidad económica de las operaciones. En tales condiciones, concluyó que al no existir relación entre el crédito fiscal facturado y el supuesto producto vendido, no se verificaba el primer recaudo legal del reintegro consistente en la existencia de la operación generadora del crédito en cuestión.

En síntesis, el a quo sostuvo que no se trataba de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos de sus proveedores sino de poner de relieve que la prueba producida en autos carecía de virtualidad para sustentar la veracidad de las operaciones impugnadas frente a la constatación de las circunstancias aludidas y para desvirtuar las conclusiones a las que llegó el organismo recaudador.

Por último, destacó que el caso sub examine diferia del supuesto contemplado en la causa "Bildown S.A." resuelta por esta Corte, en atención a que en el referido precedente las impugnaciones del organismo recaudador se habían sustentado en el cuestionamiento de operaciones realizadas con determinados proveedores sobre la base de que las facturas involucradas no cumplían ciertos requisitos reglamentarios, y no se encontraba en debate en esa causa la existencia y materialidad de las operaciones realizadas entre el contribuyente y sus proveedores.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Además, el ente fiscal señalaba que el derecho al reintegro del IVA por exportación se hallaba condicionado al efectivo ingreso del gravamen al Fisco por parte de los proveedores. A ello agregó que si la actora había pagado indebidamente el IVA correspondía que lo reclame a quien ilegítimamemnte lo percibió pero no al organismo recaudador toda vez que no podía oponer a este último las consecuencias de operaciones cuya ilegitimidad había quedado demostrada en autos.

3°) Que contra esa sentencia ADM Argentina S.A. interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 312), que fue concedido a fs. 313. El memorial de agravios obra a fs. 319/353 vta. y su contestación a fs. 360/371. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

4°) Que, en cuanto a la impugnación de las operaciones examinadas en autos, los argumentos expuestos por la apelante no constituyen -como es imprescindible- una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por el a quo en su sentencia, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso (art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 310:2914; 311:1989 y 312:1819, entre otros).

5°) Que, en efecto, las razones expresadas en dicho memorial no son suficientes para refutar los argumentos de hecho

y de derecho dados para llegar a la decisión impugnada (Fallos: 304:1444; 308:818 y 317:1365), pues sus críticas se reducen a la reiteración de planteos formulados en piezas precedentes ante las instancias anteriores y no aportan elementos nuevos de convicción para desvirtuar lo decidido, en especial, en lo referente a la ausencia de capacidad operativa, comercial y financiera de los proveedores impugnados para vender a la actora los bienes facturados, y a la ausencia de demostración por la accionante, en las indicadas circunstancias, de la efectiva realización de las operaciones en cuestión (confr. memorial de agravios, pto. V.6 y su Anexo, fs. 319/329, 347 vta. y 348).

6°) Que, en tales condiciones, contrariamente a lo sostenido en el memorial de agravios presentado ante esta Corte (confr. pto. V.1, fs. 338/340), resulta inaplicable al caso de autos la doctrina sentada en la causa "Bildown", (Fallos: 334:1854), por cuanto, según surge de lo anteriormente expuesto, y a diferencia de la situación examinada en aquel precedente -en el que no se debatió sobre la existencia y materialidad de las operaciones-, en el sub examine tal cuestión ha sido controvertida y la apelante ha omitido demostrar la veracidad de las que alegó haber realizado con los proveedores consignados en las facturas impugnadas.

Por otra parte, corresponde rechazar los agravios referentes a que la cámara le habría exigido al accionante que acreditara —a fin de comprobar la existencia de las operaciones—, que "los proveedores estaban en regla y [que] cumplieron con los deberes formales y sustantivos a su cargo" (confr. pto. V.1, fs. 338 vta.), o que demostrase "la correcta situación fis-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

cal" y la "definitiva identidad" de aquéllos (confr. pto. V.2, fs. 342). En efecto, tales agravios se fundan en afirmaciones genéricas y dogmáticas que denotan una mera discrepancia con lo decidido.

7°) Que también corresponde desestimar los agravios fundados en la alegada existencia de los granos exportados (confr. pto. V.3, fs. 342 vta./345), en el cumplimiento del requisito establecido en el art. 12 *in fine* de la ley de IVA (confr. pto. V.4, fs. 345/346) y en la retención e ingreso del 70% de los débitos fiscales consignados en las facturas impugnadas por parte de la actora (confr. pto. V.7, fs. 348/352 vta.). En lo concerniente a tales aspectos, la apelante no ha rebatido eficazmente el argumento central tenido en cuenta por el a quo para decidir como lo hizo, consistente en señalar que ante la falta de veracidad de las operaciones impugnadas no se verifica el primer recaudo legal del reintegro referido a la existencia de la operación generadora del crédito correspondiente. Sobre el punto resulta ilustrativo puntualizar que la norma incorporada a continuación del art. 43 de la ley de IVA luego de señalar 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 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA" aclara que **el trámite es susceptible de ser impugnado** posteriormente "**cuando** a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos 33 y siguientes de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modi-

ficaciones, mediante los procedimientos de auditoría que a tal fin determine el citado Organismo, **se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado** que diera origen a la aludida acreditación, devolución o transferencia" (el subrayado es del Tribunal). Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho a la restitución del IVA del exportador a la circunstancia de que el crédito fiscal resulte legítimo o procedente, extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como se advirtió, el impuesto facturado cuyo reintegro pretende la actora surge de operaciones con ciertos proveedores cuya existencia no ha sido acreditada.

8°) Que asimismo resulta inadmisible el planteo de la actora dirigido a señalar que las resoluciones administrativas resultan nulas por cuanto habrían sido dictadas con afectación de la garantía constitucional del debido proceso en atención a que "la pretendida condición de apócrifos de los proveedores de ADM fue determinada por la AFIP sin ninguna participación de mi mandante" (confr. pto. V.5, fs. 346 vta./347 vta.). En efecto, nada impidió a la actora controvertir en el curso del pleito la procedencia de las impugnaciones efectuadas por el ente recaudador y ejercer de esa manera su derecho de defensa.

9°) Que, finalmente, tampoco puede prosperar la pretensión de la accionante de hacer extensivos los efectos de la sentencia dictada el 14 de octubre de 2011 por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2 en el expediente n° 1172/2011 caratulado "ADM Argentina S.A. sobre infracción ley 24.769", en cuanto señala que allí se "dispuso que la conducta de mi mandante no importó la evasión de tributo alguno de que pudiera consi-

derárselo responsable" (confr. pto. V.8, fs. 352 vta.). Al respecto, cabe poner de relieve que el juez interviniente hizo lugar a la desestimación de la denuncia solicitada por el Fiscal de la causa "por imposibilidad de proceder (art. 180 último párrafo, del C.P.P.N)" (confr. copia de la sentencia glosada a fs. 226/228), aunque lo cierto es que del dictamen de aquél surge que la cuestión ventilada en las presentes actuaciones no fue allí decidida pues si bien concluyó que "no se advierte un actuar ardidoso por parte de ADM Argentina S.A., en los términos del art. 1 de la ley penal tributaria", la referida conclusión fue formulada "sin perjuicio de que el ente recaudador considere poseer elementos suficientes para calificar de apócrifos a los proveedores de ADM Argentina S.A., cuestión que no se pretende poner en discusión por el presente dictamen" (confr. fs. 220/225, en particular, pto. III, tercer párrafo, fs. 223 y 224, segundo párrafo).

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación en los aspectos examinados en los considerandos 4° y 5°

-//-

-//- de la presente y, en lo demás, se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **ADM Argentina S.A.**, representada por el **Dr. Gastón Arcal.**

Traslado contestado por la **Administración Federal de Ingresos Públicos**, representada por el **Dr. Nicolás Sarmiento.**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal, n° 7.**