



Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Expte. Nº 45600/2018.-

///nos Aires, 15 de julio de 2025.- JMVC/PAF

Y VISTOS, estos autos caratulados: "CHS de Argentina S.A. c/E.N. -A.F.I.P. - D.G.I. s/proceso de conocimiento" y,

CONSIDERANDO:

I.- Que mediante sentencia de fecha [11/04/2024](#) el Sr. Juez de la instancia anterior rechazó la demanda interpuesta por CHS de Argentina S.A. contra el Estado Nacional, A.F.I.P. – D.G.I.; impuso las costas a la actora, en su calidad de vencida con sustento en lo dispuesto en el artículo 68, primera parte del C.P.C.C.N. y difirió la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes para una vez que el decisorio se encuentre firme.

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Magistrado recordó lo establecido en el art. 43 de la ley del I.V.A. -normativa que consideró aplicable al caso-, para luego analizar las constancias agregadas a la causa.

En tal sentido, señaló que el origen del ajuste practicado por el Fisco Nacional fue la detección de ciertas irregularidades respecto de la validez de las operaciones declaradas con una serie de proveedores que enumeró, respecto de las cuales la actora había solicitado, dado su carácter de exportador, el reintegro del crédito fiscal de I.V.A. por exportación.

A continuación, reprodujo lo expuesto por la demandada en los respectivos informes de fiscalización, con respecto a cada uno de los proveedores cuestionados, para luego recordar que con base en tales conclusiones se dictaron los actos administrativos que enumeró, por conducto de los cuales se rechazaron las solicitudes de reintegro de crédito fiscal efectuadas por la actora. Prosiguió describiendo el trámite desarrollado en sede administrativa para concluir aseverando que el organismo fiscal sostuvo que no se pudo determinar la veracidad de las operaciones cuestionadas, por lo que la pretensión del contribuyente resultaba improcedente.

Frente a la circunstancia apuntada, se planteó como cuestión a resolver si la actuación administrativa resultó legítima -tal como lo pregona el demandado, en consideración a la presunta falta de capacidad económica y operativa de los proveedores- o si, por el contrario, la misma se encuentra viciada de nulidad, dada la alegada vulneración del derecho de defensa, el debido proceso adjetivo y la carencia de los elementos causa y motivación en las resoluciones impugnadas.

Luego de delimitar la cuestión a decidir, formuló consideraciones acerca del planteo invalidante, y refirió que si el defecto de procedimiento que motivó el pedido de nulidad quedó debidamente subsanado en las actuaciones que ponen en evidencia que el actor tuvo suficiente oportunidad de ser oído y ejercer las defensas que hacían a su derecho, no corresponde invalidar lo actuado pues ello





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

importaría desconocer el principio de trascendencia, al declararse la nulidad por la nulidad misma.

A renglón seguido señaló que los argumentos expresados por la actora, con relación a defectos en el procedimiento de fiscalización resultan insuficientes, en la medida en que no se ha demostrado el estado de indefensión invocado. En concreto indicó que, si bien el informe final de inspección se produjo con posterioridad a la interposición del recurso administrativo previsto en el artículo 74 del decreto reglamentario de la L.P.T., no es menos cierto que los informes individuales referidos a cada uno de los proveedores fueron realizados con anterioridad a la interposición del mentado recurso y, de este modo, la actora pudo esgrimir todas sus defensas en la etapa posterior, es decir, al interponer la acción judicial, lo cual -a juicio del Magistrado- selló definitivamente la suerte del contribuyente en cuanto a esta línea argumental.

Luego, se ocupó de analizar los planteos de nulidad formulados con sustento en la veracidad de las operaciones declaradas por la actora y, en consecuencia, su eventual derecho al crédito fiscal reclamado.

En tal sentido, tras recordar que los actos administrativos ostentan de presunción de legitimidad, remarcó que, no obstante, no existe actividad administrativa que escape del control judicial de legalidad y razonabilidad, debiendo quien alegue la nulidad de dicha actuación probarla, pues de lo contrario no resulta posible privar a esos actos de su validez en derecho.

Sentado lo anterior, recordó los principios y pautas constitutivas del crédito fiscal es generado por las operaciones con los proveedores de bienes, locadores o prestadores, destacando que para su reconocimiento, el contribuyente/exportador, debe probar la real existencia de las compras efectuadas con su factura con el impuesto discriminado. Además, tiene que haber existido la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por la operación para el vendedor, locador o prestador.

A continuación refirió que para la acreditación de la veracidad de las operaciones generadoras del crédito fiscal pretendido, debe demostrarse la capacidad económica y operativa de los proveedores; todo ello en razón de que, al constituir una excepción al régimen general, por tratarse de un régimen especial, el cumplimiento de los requisitos mencionados debe ser examinado de modo estricto.

Bajo esta comprensión, prosiguió, la cuestión central en debate no se refiere a las formalidades de los comprobantes examinados, ni al circuito económico de la operatoria llevada a cabo, sino que el fundamento principal por el cual el organismo recaudador impugnó el crédito fiscal radica en la verificación de





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

la falta de aptitud de los sujetos para disponer de la mercadería que se dijo objeto de las respectivas transacciones comerciales.

En tal sentido, expuso que la prueba documental e informativa acompañada por la actora (contratos celebrados con los proveedores, facturas emitidas por los Corredores, capturas de pantalla de consultas del R.F.O.G. y las cartas de porte) constituyen extremos inidóneos a fin de acreditar la capacidad económica y operativa de los proveedores, debido a que no se requiere del contribuyente la demostración del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de sus proveedores, sino la constatación de la efectiva aptitud patrimonial de los sujetos. En efecto, la documentación tal como factura, transferencias bancarias, etc., acredita el circuito de pagos y las constancias obrantes en las actuaciones en las cuales los proveedores afirman haber tenido intervención, son medidas de prueba dirigidas a demostrar el cumplimiento de los deberes formales de la operación y no la capacidad operativa o económica.

De allí que, según su entendimiento, en el caso no se han desvirtuado las conclusiones a las que arribó el organismo recaudador en punto a las anomalías e inconsistencias detectadas, no habiéndose dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 377 del C.P.C.C.N.

A mayor abundamiento, refirió las conclusiones de la pericia contable, donde se sostuvo que, al momento de la celebración de los contratos, algunos de los proveedores involucrados se encontraban incluidos en la base APOC del organismo fiscal.

A modo de conclusión, determinó que el presente caso difiere del resuelto por la C.S.J.N., en la causa: "Bildown". Por ser ello así, interpretó que el acto administrativo impugnado no contiene vicios en sus elementos (causa y motivación) ya que se fundaron en circunstancias fácticas comprobadas en autos, con sustento en una causal expresamente prevista en el régimen legal aplicable, en cuanto a la ausencia de capacidad económica y operativa de los proveedores cuestionados.

Por otra parte, con respecto a la pretendida improcedencia de los intereses aplicados a los montos reintegrados anticipadamente que corresponde devolver al Fisco, transcribió lo establecido en el artículo 37 de la L.P.T. y recordó que en el caso, la actora debe restituir las sumas correspondientes a los reintegros de los créditos fiscales percibidos anticipadamente, provenientes de operaciones de exportación que fueron impugnadas. Por consiguiente, entendió que no puede soslayarse que existe una nueva relación jurídica entre el Fisco y la actora derivada de la principal y correspondiente a los créditos fiscales del I.V.A.. Por lo tanto, desestimó el planteo efectuado por la actora en este sentido.





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Por lo expuesto, desestimó la demanda instaurada e impuso las costas a la actora en tanto resultó vencida (cfr. artículo 68, primera parte, del C.P.C.C.N.).

III.- Que, disconforme con lo decidido, en fecha 18/04/2024 la parte actora interpuso recurso de apelación, habiendo presentado el 19/06/2024 su memorial, el cual fuera contestado por la demandada el 29/07/2024.

IV.- Que, en su apelación la contribuyente comenzó señalando que se encontraba acreditada la adquisición de materias primas a terceros, además de los estándares de calidad, que cumplen con la totalidad de los requisitos de legalidad que imponen las normas comerciales e impositivas, tanto nacionales como locales, vigentes al tiempo de cada uno de los negocios concertados, a través de una serie de comprobantes (facturas, liquidaciones, certificados de retención, contratos, cartas de porte, códigos de trazabilidad de granos -C.T.G.-, tickets de pesaje y comprobantes de transferencias), que no solamente reflejan un circuito formal, sino que en su conjunto acreditan la existencia de tales operaciones en cabeza de cada uno de los intervinientes.

Destacó que tales operaciones comerciales se encuentran debidamente registradas en su contabilidad, lo cual es un reflejo de los hechos, guardando inmediata relación con los registros y documentos emitidos por los terceros intervinientes.

En tal sentido, reflexionó que a través de la documental acompañada, como también mediante la prueba pericial contable, se encuentra probado en autos el vínculo entre su parte y los proveedores impugnados por la demandada. De igual modo, que su parte al tiempo de concretar las operaciones con sus proveedores de granos, ha verificado una serie de extremos que confirman la existencia y legitimidad de las operaciones.

Así, mencionó: (i) que los remitos, cartas de porte y facturas emitidos fueron válidos, conforme las bases consultivas de la demandada (tipo de comprobante, fecha y vigencia del C.A.I.); (ii) que el proveedor tuviera una C.U.I.T. válida y vigente, según constancia de la demandada y de la Base APOC; (iii) que todos los pagos se realizaron vía transferencia bancaria, a fin de dar cumplimiento a la debida contabilización del circuito de pagos; (iv) que se realizaron e ingresaron las respectivas retenciones a dichos proveedores y se cumplieron con todas las obligaciones fiscales vinculadas a las operaciones y (v) que se efectuaron los debidos controles de registros y regímenes de información y autorizaciones, vigentes al momento del período cuestionado.

Agregó que se verificó: (a) que los contratos de compra venta de cereales fueron celebrados con la intervención de una Bolsa de Cereales, en donde los proveedores y corredores se encontraban registrados; (b) que los sujetos intervinientes no se encontraban excluidos del "Registro Fiscal de Operadores en





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

la Compraventa de Granos y Legumbres Secas" (R.F.O.G.), conforme la R.G. A.F.I.P. 2300/07 y (c) que el peso de la mercadería recibida concuerda con la efectivamente comercializada, mediante el pesaje en balanza pública.

De este modo, señaló que la gran cantidad de elementos que se encuentran acompañados ponen en evidencia la intervención de los proveedores y de los terceros antes referidos en cada una de las operaciones de compra venta de granos; todo lo cual se suma a los significativos controles que se encontraban operativos al tiempo en que tuvieron lugar estos negocios.

Por consiguiente, manifestó, que las pruebas agregadas a este expediente acreditan la postura planteada por su parte desde el inicio.

A continuación, desarrolló una línea argumental tendiente a demostrar la arbitrariedad en que habría incurrido la sentencia recurrida, en tanto no declaró la nulidad de la Resolución N° 514/2017 -por medio de la cual se resolvió no hacer lugar a las solicitudes de reconocimiento de crédito fiscal atribuibles a las operaciones de compra/venta de granos concertadas con los proveedores impugnados- en tanto, consideró que tal decisorio evidencia una manifiesta nulidad en el procedimiento seguido, toda vez que se encuentran ausentes los requisitos causa y motivación, dado que no cuenta con detalle de los fundamentos que motivaron la impugnación de los créditos fiscales de su parte, sino que recurre a un "informe" obrante en la actuaciones administrativas -el que habría sido elaborado con posterioridad a la interposición del recurso administrativo previsto en el art. 74 del R.L.P.T.- como único elemento para reputar a las facturas impugnadas como apócrifas.

Señaló que los proveedores impugnados no se encontraban incluidos en la base APOC al tiempo de la concreción de las operaciones comerciales por las cuales reclama el reintegro del crédito fiscal.

Luego, postuló la falta de fundamentación de la sentencia recurrida por la mera enunciación y cita de aspectos formales de la Ley del I.V.A., errónea convalidación de la tesitura fiscal adoptada y falta de valoración de los medios probatorios aportados. Al punto, tras resumir la operatoria comercial llevada a cabo por su parte y la relación entre las distintas partes intervinientes en el proceso de adquisición de las materias primas, manifestó que no comprende por qué el Juez *a quo*, se apartó del relato de los hechos que es crucial para luego poder analizar el efectivo cómputo del crédito fiscal, en virtud de la registración de dichas operaciones, conforme la normativa federal vigente.

En tal sentido, agregó que lo que le compete a su parte corroborar es la existencia de la compraventa de las mercaderías, hechos que están por demás probados en autos mediante el aporte de la prueba documental; alegando que las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal (y convalidadas por el Juez a





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

quo) son desmedidas, toda vez que existieron tanto los sujetos intervinientes, como cada uno de los documentos que respaldan las operaciones, y su parte las registró conforme la normativa que rige en materia fiscal y la práctica comercial.

A renglón seguido, se explayó acerca de lo que consideró una arbitraria valoración de los requisitos probados, para el cómputo del crédito fiscal, en concordancia con el artículo 12 de la Ley del I.V.A. y el Régimen de emisión de comprobantes RG 1415.

Manifestó que las operaciones impugnadas por la ex A.F.I.P. -D.G.I., no podrían haberse realizado sin la intervención de intermediarios (corredores), que actuaron por cuenta y orden de los proveedores objeto de impugnación, al momento de efectuarse la entrega de los bienes primarios.

En el caso, se han probado los hechos que dan origen a la obligación de pago del I.V.A., ello por cuanto, ha existido la entrega de los bienes (carta de porte, ticket de pesaje y C.T.G.) y se ha emitido el comprobante correspondiente por parte del intermediario, como responsable inscripto (por la naturaleza de la intervención de terceros es que la operatoria ha sido correctamente registrada), de modo que debe reconocerse el Crédito Fiscal resultante de las facturas, que han sido computadas debidamente por su parte.

Con respecto a las normas de facturación que la demandada alegó que se encuentran incumplidas, refirió que sí cumplió con todos los requisitos previstos en el art. 12 de la Ley del I.V.A. al momento de computar el crédito fiscal, correspondiente a las facturas emitidas por los proveedores impugnados, lo cual se suma a que la real existencia fue probada por la intervención de las Bolsas de Comercio o de Cereales, el Contrato de Compraventa y las Cartas de Porte, en donde se detalla el transporte de granos como el destino de los mismos.

En virtud de lo expuesto, enfatizó que no se comprende porqué se incurrió en un rigorismo formal excesivo, respecto de la probanza de la supuesta falta de capacidad operativa de los proveedores, cuando eso no debe recaer en el contribuyente, que contrató de buena fe y las operaciones concertadas fueron debidamente registradas en cumplimiento de la reglamentación vigente.

Acto seguido, efectuó un detalle de la prueba pericial, que a su juicio, confirma la existencia de los proveedores y la venta de granos en virtud de la hermenéutica sentada por la jurisprudencia de esta Cámara.

En tal sentido, indicó que ha producido la prueba pericial cuyas conclusiones fueron desechadas por el Juez de grado, no obstante lo cual aquéllas resultaban convalidadas con la prueba documental.

Recordó que la prueba pericial constó de: (i) un detalle de la compulsa de los libros y su contenido, concluyéndose que los libros fueron llevados en legal tiempo y forma; (ii) respecto de las operaciones comerciales celebradas con los





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

presuntos proveedores apócrifos, las cuales se encontraban registradas y debidamente documentadas; (iii) se afirmó sobre la existencia de intermediarios en la compra venta que dieron fe de la existencia de los proveedores; (iv) se efectuó un detalle del circuito de pagos emitidos a los intervinientes en la operatoria y (v) se destacó que la inclusión de los proveedores en la base APOC fue posterior a la celebración de las operaciones con su parte.

El siguiente ítem versó sobre la falta de fundamentación razonada de la sentencia, en concordancia con la sana crítica, al indicar que le causa agravio el hecho de que el Juez *a quo* se aparte deliberadamente de las pautas de valoración que impone el sistema de la libre convicción o de la sana crítica, al momento de fundamentar la apreciación de las pruebas rendidas en la causa.

Al respecto, entendió que resultó expuesto, de forma manifiesta, que la operatoria comercial concertada es común a los usos y costumbres de la práctica comercial en el mercado de granos y aceites, habiendo su parte logrado demostrar con la documentación aportada y la pericial contable, la confirmación de la existencia de los sujetos intermediarios y su autorización para operar ante los organismos de contralor correspondiente.

Bajo el título: inversión de la carga de la prueba; vulneración del principio de la verdad jurídica objetiva y prescindencia de prueba, afirmó que la verdad material debe predominar sin exclusión de cualquier consideración y señaló que dicho punto no se encuentra plasmado en la sentencia apelada ya que, pese a que su parte demostró cada hecho alegado, el Tribunal de grado optó por no considerar ninguno de los elementos, impidiendo así arribar a la verdad jurídica objetiva, dando lugar al dictado de una sentencia completamente arbitraria al ratificar la postura fiscal impugnatoria.

Agregó que su actividad empresarial se encuentra reglada por el derecho comercial, por lo 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 cómo probar la veracidad de una operación puesto que ello implicaría una extralimitación en las facultades que le fueron conferidas por la ley suprema.

Enfatizó que la sentencia recurrida carece de fundamentación en tanto se limitó a afirmar que los medios de prueba ofrecidos no pueden determinar la existencia de la operación, pero no repara en ningún momento en determinar porqué.

Al respecto, señaló que resulta absolutamente ilógico por parte del Juez *a quo* pretender que, al momento de la constitución o efectivización de un vínculo comercial, sea su parte quien deba probar que el proveedor con el que comerció tenía capacidad operativa y económica, ya que esto excede la órbita de su





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

conocimiento, más allá de los deberes que la propia normativa le imponía al tiempo de las operaciones.

Adicionó que resulta a todas luces incoherente poner en cabeza del exportador deberes de verificación de proveedores que son propios del organismo fiscal, u otros organismos estatales, por lo que abocar dicha tarea a quien contrata con un proveedor, implica incurrir en 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.

Concluyó que resultaba evidente que no existe incumplimiento formal/material que pueda serle reprochable a su parte, máxime cuando las circunstancias que derivaron en la impugnación de los créditos fiscales fueron ajenas a su competencia. En otras palabras, sostuvo que el hecho que los proveedores no hayan presentado a término sus Declaraciones Juradas, cancelado sus obligaciones o no hayan registrado empleados, bienes o lo que fuere, no significa que la compra venta de granos no haya existido por su parte y que no haya sido computada correctamente.

Expuso que en el caso de autos, la verdadera naturaleza comercial de las operaciones y el acaecimiento del hecho imponible del I.V.A. se encuentran debidamente probados, por lo que resulta inverosímil pretender desestimar la fuerza probatoria de la gran cantidad de elementos aportados y producidos, habiéndose vulnerado reiteradas veces el derecho a ser oído, el debido proceso adjetivo y la verdad material frente a la aptitud probatoria de los abundantes elementos aportados y producidos por su parte, ello tanto en la instancia administrativa como en la judicial.

Desde otra perspectiva, se agravio de que el Juez *a quo* hubiera ignorado de pleno la existencia de las retenciones practicadas por su parte, respecto al cómputo de los créditos fiscales originados con motivo de las operaciones impugnadas, y que éstas ingresaron a las arcas del Fisco Nacional.

Al respecto, recordó que el agente de retención es un deudor, o alguien que, por su función pública, ejercicio de actividad, oficio o profesión, tiene la posibilidad material de retener una suma dineraria al destinatario legal tributario (aquel que perfecciona el hecho imponible) y al cual la ley confiere la obligación de ingresarlo al Fisco Nacional.

Aplicado al caso, y siguiendo el razonamiento de la demandada, no habría hecho imponible alguno en cabeza del proveedor impugnado, en virtud de estar frente un sujeto supuestamente apócrifo, por lo que no correspondería obligación tributaria alguna.

Sobre la base de lo mencionado concluyó que, si se convalidara la postura fiscal, las retenciones practicadas por su parte no tendrían razón de ser como tal;





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

es decir, si no hay hecho imponible, no puede admitirse un anticipo de una obligación tributaria inexistente y, por tanto, al ser inexistente la operación detectada por el Fisco Nacional en cabeza de los sujetos impugnados, esos fondos ingresados formalmente a las arcas públicas como retención no revisten tal naturaleza.

Denunció que este razonamiento ni siquiera mereció análisis por parte del Juez *a quo*, por lo que, al tratarse de ingresos propios de su mandante -al haber sido la supuesta retención, practicada con motivo de una operación inexistente o simulada- solicitó la aplicación del instituto de las correcciones simétricas.

Por lo expuesto, y para el caso de confirmarse los ajustes efectuados, peticionó que se proceda a reliquidar los mismos a fin de computar los montos ingresados en concepto de retenciones en la respectiva resolución determinativa de oficio, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 81 de la ley 11.683.

A modo de cierre postuló la arbitrariedad de la sentencia en función de la doctrina sentada por el Alto Tribunal, señalando que resulta susceptible de aplicación en tanto el Magistrado ha hecho óbice respecto de los argumentos vertidos por su parte, dado que la sentencia se aparta de las constancias probadas en la causa, violentando así lo expresamente establecido en el artículo 163 del C.P.C.C.N.. En apoyo de su tesitura, transcribió pasajes de sendos pronunciamientos de esta Cámara que resultarían favorables a su postura.

V.- 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).

VI.- Que, a modo de recapitulación, es dable recordar que la presente [acción impugnatoria](#) –ampliada a fs. 189– interpuesta por la firma CHS de Argentina S.A. tuvo por objeto la solicitud de revocación de la Resolución n° 514/2017 (DR CII) mediante la cual se confirmaron los actos administrativos n° 577819, n° 577820, n° 577821, n° 577822, n° 577829, n° 577834, n° 577835, n° 577838, n° 577839, n° 577840, n° 577843, n° 577847, n° 577851, n° 577856, n° 577858, n° 577860, n° 577861, n° 577863, n° 577865, n° 577871 y n° 577873, dictados el 17/03/2016 por el Jefe (Int.) División Fiscalización “A” de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la demandada, que declararon la





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

improcedencia de los créditos fiscales de I.V.A. por operaciones de exportación pretendidos por la mencionada.

Asimismo, solicitó se ordene el reintegro de la suma de \$ 10.175.013,23 abonada –bajo protesto– en concepto de capital e intereses resarcitorios reclamados por la demandada; todo ello con más intereses calculados desde la fecha de pago hasta su efectiva restitución (cfr. artículo 43 de la Ley del I.V.A. y la Resolución General AFIP n° 2000/06).

Cabe destacar que la impugnación de los créditos fiscales se originó tras entender el organismo fiscal que la actora realizó operaciones comerciales con los proveedores “ACONDICIONAR S.A.”, “AGRICAL S.A.”, “AGRO CUCULLU S.R.L.”, “AGROMIEL S.A.”, “FERNANDO OSCAR BRAS”, “COMERCIALIZACIONES SAN LUIS S.R.L.”, “HUAYCURU S.R.L.”, “LA COLONIA S.R.L.”, “LAS PIRCAS CEREALES S.A.” y “SOL PAMPA S.R.L. (SIECSA S.A.)” considerados apócrifos, eventos que tuvieron lugar durante los períodos junio a noviembre de 2010; enero y abril a noviembre de 2011 y marzo a agosto de 2012.

Mediante la sentencia dictada con fecha [11/04/2024](#) el Juzgado de grado confirmó la postura fiscal y, en consecuencia, rechazó la demanda incoada, con costas; decisorio recurrido por la parte actora, todo ello por los argumentos ya reseñados en los Considerandos II y IV del presente decisorio.

Así las cosas, cabe entonces analizar el recurso interpuesto por la contribuyente para dirimir si corresponde o no convalidar la postura fiscal plasmada en la Resolución n° 514/2017 (DR CII) que fuera confirmada por la instancia anterior.

VII.- Que, para ello, en primer lugar, es preciso recordar que el régimen establecido en el artículo 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 correspondiente 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° 91.325/2017, 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





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

*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 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” (cfr. esta Sala, *in re*, “Molinos Río de la Plata S.A. c/E.N. -A.F.I.P. - D.G.I. –Resol. 68/10 (GC)”, causa n° 29.512/10, del [10/06/2014](#), entre muchos otros y Sala III, causa n° 7795/08, “Molinos Río de la Plata S.A. c/E.N. -A.F.I.P. - D.G.I. –Resol. 370/07 (GC)”, del [03/04/2012](#) y causa n° 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.

VIII.- Que, en este orden, es preciso recordar que los actos administrativos gozan de lo que se denomina “presunción de legitimidad” (cfr. artículo 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 razón 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





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar los pretendidos errores que afectarían a el acto administrativo impugnado (cfr. artículo 377 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria conforme el artículo 197 de la L.P.T.).

IX.- Que, en tal contexto, resulta de aplicación lo establecido en el artículo mencionado previamente 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 artículo 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.”, Expte. n° 56.683/2012, sentencia del [15/09/2016](#), entre otros).

X.- Que sentado lo expuesto, en preciso advertir que, de la compulsa de las actuaciones administrativas acompañadas a la causa, en apretada síntesis, surge que:

1) La firma actora, CHS de Argentina, 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) De la compulsa de la actuación administrativa n° 10925-646-2016, y los demás expedientes administrativos relacionados y acompañados a la causa -que se tienen a la vista-, se advierte que la fiscalización a la actora se inició en razón de la Orden de Intervención n° 1.347.932 (cfr. fs. 2) con relación al Impuesto al Valor Agregado tras haberse detectado irregularidades respecto de operaciones declaradas con un proveedor considerado apócrifo.

Durante el transcurso de la misma se amplió la investigación alcanzando a algunas de las operaciones comerciales respecto de las cuales la referida había solicitado el reintegro del crédito fiscal de I.V.A. por exportación (cfr. arts. 12, 13 y





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

43, de la ley del I.V.A., t.o. 1997 y sus modificaciones) en particular las realizadas durante los períodos junio a noviembre de 2010; enero, abril a noviembre de 2011 y marzo a agosto de 2012 y que se relacionan con los siguientes proveedores: “ACONDICIONAR S.A.”, “AGRICAL S.A.”, “AGRO CUCULLU S.R.L.”, “AGROMIEL S.A.”, “FERNANDO OSCAR BRAS”, “COMERCIALIZACIONES SAN LUIS S.R.L.”, “HUAYCURU S.R.L.”, “LA COLONIA S.R.L.”, “LAS PIRCAS CEREALES S.A.” y “SOL PAMPA S.R.L. (SIECSA S.A.)”.

3) Con fecha 17/03/2016, sobre la base de las conclusiones plasmadas en los informes de fiscalización de los mencionados proveedores -en donde, en distintas fechas y por diversas razones, fueron calificados como apócrifos- se dictaron los actos administrativos n° 577819, n° 577820, n° 577821, n° 577822, n° 577829, n° 577834, n° 577835, n° 577838, n° 577839, n° 577840, n° 577843, n° 577847, n° 577851, n° 577856, n° 577858, n° 577860, n° 577861, n° 577863, n° 577865, n° 577871 y n° 577873 que denegaron los pedidos de reintegros de crédito fiscal de I.V.A. peticionados por la firma actora (cfr. fs. 1543/1627 de la actuación n° 10925-646-2016) por entender que no se encontraban probadas las operaciones comerciales con los sujetos indicados en virtud de que las facturas emitidas no eran consideradas válidas.

De la lectura de los mismos, se advierte que en cada uno de los actos se individualizaron los períodos fiscales, las facturas impugnadas, el proveedor involucrado y el monto rechazado, resultando que los motivos expresados, en todos los casos, fue la inclusión de los proveedores en la base de sujetos apócrifos y la consecuencia que derivara de ello con relación a las facturas emitidas por los mismos.

Ello así, las facturaciones impugnadas quedaron determinadas de la siguiente forma: a) para el proveedor “ACONDICIONAR” las emitidas en los períodos 09 a 11/2010; b) para el proveedor “AGRICAL S.A.” las emitidas en los períodos 11/2011 y del 03 a 08/2012; c) para el proveedor “AGRO CUCULLU S.R.L.” las emitidas en los períodos 09 y 11/2010 y 01 y 06/2011; d) para el proveedor “AGROMIEL S.A.” las emitidas en los períodos 08 a 11/2010, 04 a 09/2011 y 11/2011; e) para el proveedor “FERNANDO OSCAR BRAS” las emitidas en los períodos 09/2010, 11/2010, 01/2011, 05/2011 y 07/2011; f) para el proveedor “COMERCIALIZACIONES SAN LUIS S.R.L.” las emitidas en los períodos 09 y 11/2010, 05 a 11/2011 y 08/2012; g) para el proveedor “HUAYCURU S.R.L.” la emitida en el período 09/2010; h) para el proveedor “LA COLONIA S.R.L.” la emitida en el período 08/2010; i) para el proveedor “LAS PIRCAS CEREALES S.A.” las emitidas en los períodos 07 a 09/2010 y j) para el proveedor “SOL PAMPA S.R.L. (SIECSA S.A.)” las emitidas en los períodos 06, 07 y 09 a 11/2010.





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Asimismo, cabe señalar que en la gran mayoría de los actos dictados no se informó la fecha en la cual el proveedor allí cuestionado había sido incluido en la base de apócrifos con excepción de los proveedores: "AGROMIEL S.A." y "SOL PAMPA S.R.L. (SIECSA S.A.)" (cfr. actos n° 577829, n° 577822, n° 577821 y n° 577834, entre otros) sobre los cuales sí se hizo mención; resultando que el primero fue "incorporado" en el período 01/2008 mientras que el segundo fue "detectado" el 31/10/2012.

Por otra parte, con relación al proveedor "LAS PIRCAS CEREALES S.A." si bien en los actos denegatorios dictados no se indicó la fecha en que fue considerado como apócrifo, sí se hizo referencia sobre su suspensión del Registro de Acopiadores y su posterior rehabilitación en virtud del dictado de una cautela judicial, además de señalar que su CUIT se encontraba inactiva desde agosto de 2013 (cfr. acto administrativo n° 577820, entre otros).

A fs. 1628/1631 luce agregada una planilla en la cual se volcaron los datos de todas las operaciones impugnadas con períodos y montos, resultando de ello que el reintegro del crédito fiscal fue denegado por la suma de total de \$ 3.549.903,73.

4) A fs. 1633/1641, con fecha 29/04/2016 -es decir, luego de que se hubieran emitidos los actos denegatorios-, se dictó el "Informe Final de Inspección" respecto de la firma actora, concluyendo así la fiscalización dispuesta.

De su lectura surge que se enumeraron los distintos trámites y, además, se transcribieron parcialmente, las conclusiones de los respectivos informes individuales correspondientes a los proveedores cuestionados; es decir, los motivos que derivaron en sus inclusiones en la base de sujetos apócrifos que sirvieron de fundamento para el dictado de los actos administrativos denegatorios enumerados con anterioridad; respecto de lo cual, el Juzgado de grado efectuó una reseña en el Considerando II.2) de la sentencia recurrida que este Tribunal comparte y hace suya por razones de brevedad.

Sin perjuicio de lo expuesto, es dable señalar que, en concordancia con lo mencionado en los párrafos 4° y 5° del apartado que antecede, se informaron las fechas en que el proveedor "AGROMIEL S.A." fue incluido en la base de apócrifo, -01/2008-, así como también del proveedor "ACONDICIONAR S.A." -que tuvo como data de detección el 13/11/2009 pero cargado recién el 18/03/2015 al finalización su fiscalización- y del proveedor "AGRICAL S.A." -incluido el 07/11/2013 tras haber sido detectado como apócrifo el 4/04/2013, con CUIT inactivo-.

5) Contra los actos administrativos que rechazaron los créditos fiscales pretendidos -enumerados en el apartado 3)- la firma actora, con fecha





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

11/05/2016, interpuso recurso de apelación en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la L.P.T. el cual tramitó bajo la actuación n° 10919-1875-2016.

Con posterioridad, la contribuyente acreditó que el 10/06/2016 abonó la suma de \$ 3.549.903,73 con más sus respectivos intereses resarcitorios recalculados a dicha fecha -los que ascendieron al monto de \$ 6.625.109,50-, todo ello bajo protesto y reserva de impugnación y repetición (cfr. actuación n° 10832-60-2016).

Asimismo se advierte que el 21/09/2017 presentó un pedido de pronto despacho el cual tramitó bajo el expediente administrativo n° 13289-18457-2017, encontrándose agregado en el mismo el “informe extensión de plazo” -emitido el 26/04/2016- y una copia del “informe final de inspección” de la actora -de fecha 29/04/2016- reseñado en el apartado anterior (fs. 35/36 y 37/41, respectivamente).

6) Por otra parte, es dable mencionar que de la compulsa del expediente administrativo n° 10919-1875-2016 -donde tramitara el recurso de apelación interpuesto- a fs. 43/48 luce agregado el dictamen jurídico previo y a fs. 52/58 la Resolución n° 514/17 (DR CII), de fecha 23/11/2017, que confirmó los actos administrativos denegatorios reseñados en el apartado 3) y que fuera reseñada, sucintamente, en el Considerando VI del presente decisorio.

XI.- Que, por otra parte, corresponde mencionar que de la compulsa del expediente judicial surge que, luego de que fuera interpuesta la acción impugnatoria donde solicitó la revocación de la Resolución n° 514/17 y el reintegro del crédito fiscal denegado, [a fs. 189](#) amplió la demanda. En subsidio, solicitó la restitución de lo abonado por intereses resarcitorios en los términos del artículo 37 de la ley 11.683, con más los intereses calculados a la tasa activa del Banco de la Nación Argentina para operaciones de descuentos comerciales, por entender que la aplicación de la norma mencionada era improcedente en el caso de autos.

Con posterioridad, [contestada que fuera la demanda](#) en traslado por el organismo recaudador, a fs. 248 se abrió la causa a prueba y [a fs. 253](#) el Tribunal *a quo* proveyó la misma.

Allí, entre otras cuestiones, denegó la producción parcial de la prueba informativa ofrecida por la parte actora en el apartado VIII.3 de su [escrito de inicio](#), en donde había solicitado se oficiase a los corredores intervinientes allí individualizados; las Bolsas de Cereales de Rosario, Buenos Aires y Bahía Blanca; los representantes entregadores indicados y las entidades bancarias mencionadas a fin de que éstos ratifiquen y den cuenta de su intervención en las operaciones cuestionadas así como también sobre las transferencias bancarias efectuadas -cfr. puntos 3.2.1) a 7), puntos 3.3.1) a 3), puntos 3.4.1) a 6) y puntos 3.5.1) a 10), respectivamente-.





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Contra lo decidido, con fecha 13/03/2020 la accionante interpuso recurso de reposición el cual fue desestimado por providencia del 30/07/2020.

Con posterioridad, por resolución del [16/09/2020](#) el Juzgado de grado rechazó, con costas, la oposición formulada a la prueba informativa ofrecida por la actora en los puntos VIII 3.1) al 8) que se encontraba dirigida a la A.F.I.P. -D.G.I. con el objeto que ésta se expida sobre cuestiones particulares de los proveedores cuestionados y aporte la documental allí requerida; petición que fuera respondida recién por el organismo fiscal mediante el DEOX incorporado el [10/02/2022](#) y el [17/02/2023](#).

Por otra parte, el [07/02/2022](#) el experto designado en autos presentó la pericial contable y con fecha [23/04/2022](#) contestó los cuestionamientos efectuados a su primigenio dictamen por ambas partes.

Presentados que fueran los alegatos, se dictó la sentencia denegatoria cuyo apelación es objeto del presente decisorio.

XII.- Que, es dable mencionar que, como fundamento del rechazo de la demanda incoada, en el pronunciamiento recurrido se analizaron los diversos informes individuales de fiscalización tomados en consideración por la Resolución n° 514/17(DR CII).

Al respecto, el Tribunal *a quo* efectuó transcripciones parciales de ellos, en particular sobre los proveedores “ACONDICIONAR S.A.”, “AGRO CUCULLU S.A.”, “AGROMIEL S.A.”, “FERNANDO OSCAR BRAS”, “COMERCIALIZACIONES SAN LUIS S.R.L.”, “HUAYCURU S.R.L.”, “LA COLONIA S.R.L.” y “LAS PIRCAS CEREALES S.A.”; debiéndose destacar que ninguna manifestación realizó con relación a los proveedores “AGRICAL S.A.” y “SOL PAMPA S.R.L. (SIECSA S.A.)” (conf. Considerando II.2).

En dicha narrativa detalló los motivos por los cuales el organismo fiscal razonó que los proveedores debían ser incluidos en la Base de Apócrifos y que, como se indicara, fueron tomados en consideración al momento del dictado de los actos administrativos denegatorios, y, posteriormente, por la resolución confirmatoria.

Ello así, en vista de lo expuesto y a mérito de las argumentaciones formuladas por la firma actora, el Juzgado de grado señaló que, a su entender, la cuestión central no refería a las formalidades de los comprobantes examinados ni al circuito económico de la operatoria llevada a cabo, a la verificación de la falta de aptitud de los proveedores para disponer de la mercadería objeto de las respectivas transacciones comerciales. Es decir, la falta de capacidad económica y operativa de estos (cfr. Considerando V.3).

Tal como se indicó en el Considerando II del presente decisorio, la instancia anterior señaló que la prueba documental e informativa producida por la





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

accionante no constituían extremos idóneos para acreditar la capacidad económica y operativa de los proveedores impugnados; toda vez que, entendió, son medidas de prueba dirigidas a demostrar el cumplimiento de los deberes formales de la operación y no la capacidad operativa o económica de los sujetos involucrados en ellas.

Por lo tanto, consideró que la firma actora no había controvertido las afirmaciones brindadas por la demandada en cuanto a las calificaciones de apócrifos de los proveedores denunciados y las anomalías advertidas sobre éstos, carga que razonó se encontraba a cargo de la recurrente en los términos del art. 377 del C.P.C.C.N..

Agregó el sentenciante que el perito contador había constatado que al momento de la celebración de los contratos de compraventa y emisión de facturas, los proveedores: “ACONDICIONAR S.A.”, “AGRO CULULLU S.R.L.”, “COMERCIALIZACIONES SAN LUIS S.R.L.” y “HUAYCURU S.R.L.” se encontraban incluidos en la base E-APOC del organismo (cfr. fs. 478/486); lo cual, a entender del señor Magistrado de grado, reforzaba la tesitura fiscal desestimatoria.

Sobre el punto, cabe mencionar que el Tribunal *a quo* se manifestó sobre la supuesta temporaneidad entre las operaciones comerciales y las calificaciones de apócrifos, tomando como base para ello sólo lo señalado en el dictamen pericial y únicamente respecto de los proveedores mencionados previamente, más sin transcribir o detallar la fecha que daba sustento a tal afirmación por parte del experto de haber sido considerados apócrifos.

Bajo el marco analizado esgrimido y, tras sostener que no correspondía aplicar el Fallo “Bildown”, rechazó la demanda con costas.

XIII.- Que en razón de los principios expuestos y pautas interpretativas aplicables en orden a la conformación del crédito fiscal, y tomando en consideración la reseña efectuada en el Considerando que antecede, se debe efectuar el pertinente análisis respecto de la situación particular de los proveedores considerados apócrifos, toda vez que el llevado a cabo en la instancia de grado se advierte como incompleto.

Así las cosas, en primer lugar, es preciso aclarar que esta Alzada no se encuentra llamada a expedirse sobre la valoración efectuada por la demandada respecto de los proveedores relacionados con el objeto de autos y que derivara en la inclusión de éstos en la Base APOC; por lo cual es que corresponde tener por válidas las valoraciones y conclusiones de los informes de fiscalización efectuados respecto de cada uno de los mencionados.

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





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

surge de los considerandos que anteceden, la consecuencia de que los proveedores con los operó comercialmente la parte actora hubieran sido considerados apócrifos tuvo un efecto directo en las observaciones de su crédito fiscal al ser esto el fundamento de la Resolución n° 514/2017 (DR CII), confirmada por la sentencia recurrida.

Por lo manifestado, cabe entonces examinar lo relativo a los proveedores impugnados por el Fisco con relación a la materia impositiva involucrada, los datos, consideraciones y conclusiones que surgen de sus respectivos informes de fiscalización, así como también de toda documentación, notas y/u otras presentaciones obrantes en las actuaciones acompañadas y la prueba producida en la causa relacionadas con ello.

1) De la compulsa de la actuación administrativa principal n° 10925-646-2016 -donde obran los actos denegatorios-, surge que al inicio de ésta se encuentran agregadas copias de algunos de los informes de fiscalización de los proveedores impugnados e impresiones de la consulta de la Base Apoc respecto de cada uno de ellos.

De la misma, así como también del análisis de las actuaciones acompañadas n° 11342-151-2013, n° 16733-708-2014/1, n° 10931-942-2015 y n° 10931-964-2015 que se tienen a la vista, este Tribunal, en lo que al caso interesa, advierte lo siguiente:

a) “ACONDICIONAR S.A.”: fue “detectado” como apócrifo el 13/11/2009 pero cargado en dicha base recién el 18/03/2015 al concluir su fiscalización, bajo la condición de “irregularidades en la cadena de comercialización” (cfr. fs. 1428/1431, impresión del padrón de la actuación principal n° 10925-646-2016).

A fs. 203 de la actuación n° 10931-964-2015 luce agregada la impresión de consulta la Base Apoc donde se advierte una concordancia con las fechas reseñadas previamente.

A fs. 204/281 obra el informe final de inspección, de marzo de 2015, del cual surge que se analizó, de forma extensa y pormenorizada, el I.V.A. para el período fiscal 02/2010 a 06/2013 y su vinculación económica y operativa con varios sujetos, entre los que se encuentran los proveedores aquí impugnados “LAS PIRCAS CEREALES S.A.” y “SOL PAMPA S.R.L. (SIECSA S.A.)”. Además, entre sus clientes se enumeró a la aquí firma actora.

Sin perjuicio de lo manifestado, cabe destacar que ningún documento fue mencionado, ni manifestación alguna se formuló con relación a la “detección” de apócrifo, que se denunciara como ocurrida en el año 2009.

Lo concreto es que el proveedor en cuestión efectuó operaciones con la actora en los períodos 09, 10 y 11/2010 y si bien, como se indicara, habría existido una “detección” en el año 2009, resulta definitorio para el caso, que recién con





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

fecha 18/03/2015 -luego de haber concluido la fiscalización iniciada en el año 2013- fue incluido en la base como proveedor apócrifo.

Por otra parte, surge del DEOX remitido por la demandada el 17/02/2023 que para los períodos impugnados el proveedor contaba con C.U.I.T. activa e inscripto en I.V.A. Régimen General, además de constatarse retenciones en uno de los períodos relacionados con las operaciones comerciales con la aquí actora, y verificarse la adecuada relación entre las Cartas de Porte denunciadas y los Certificados de Trazabilidad de Granos registrados ante la demandada y autenticadas por ésta (cfr. fs. 46/51).

b) “AGRICAL S.A.”: fue incluido en la Base e-apoc bajo la condición “sin capacidad económica” desde el 7/11/2013, siendo “detectado” como tal el 4/04/2013 (cfr. fs. 1387/1388, fs. 1455/1458 de la actuación principal n° 10925-646-2016). Posee C.U.I.T. inactivo.

De la compulsa del expediente n° 10056-492-2015/1 surge a fs. 1/5 impresión del padrón de la demandada del cual se advierten los mismos datos de inclusión y detección como apócrifo que los mencionados previamente, guardando así concordancia con la información plasmadas en los actos denegatorios (cfr. fs. 1621/1627 de la actuación principal). No se advierte que se encuentre acompañado el informe de fiscalización que diera lugar a su inclusión ni documentación relacionada con ello.

Tal como fuera mencionado con anterioridad, el proveedor efectuó operaciones con la actora en los períodos 11/2011 y 03 a 08/2012; resultando que fue incluido en la base como proveedor apócrifo el 7/11/2013.

c) “AGRO CULULLU S.R.L.”: Bajo el marco de la actuación n° 10931-942-2015 surge a fs. 87/88 que fue detectado como apócrifo el 6/05/2014, cargado en la base el 5/02/2015 por no tener capacidad económica.

A fs. 89/97 luce agregado el informe final de inspección, de fecha 16/01/2015, donde dan cuenta que se analizaron los períodos 2008/2011 del I.V.A. y también se advierte que tuvo su baja en el período 9/2011 tras decretarse su quiebra.

A fs. 133/134, de la compulsa del “informe de generación de cargo” respecto de la firma actora, luce que fue impugnado el crédito fiscal junto con el de proveedores (“Bras” y “Comercializadora San Luis”).

A fs. 1444/1446 de la actuación n° 10925-646-2016 surge impresión del padrón ante la demandada del que no se advierte su fecha de apócrifo sino solamente que su C.U.I.T. se encontraba inactivo y que fue declarada su quiebra el 1/09/2011.

Tal como fuera mencionado con anterioridad, el proveedor efectuó operaciones con la actora en los períodos 09 y 11/2010 y 01 y 06/2011; resultando





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

que fue incluido en la base como proveedor apócrifo el 5/02/2015 pese a haber sido detectado casi un año antes.

De la compulsa del DEOX remitido por la demandada el 17/02/2023 surgen constancias de retenciones de impuestos efectuadas entre la actora y el mencionado durante el período impugnado.

d) “AGROMIEL S.A.”: La fiscalización fue iniciada el 22/10/2012 y concluyó en mayo de 2013, originada por la O.I. n° 778.016 donde se analizaron los períodos 01/2008 a 07/2012 del I.V.A.

En su oportunidad, se aconsejó que debía incorporarse en la base como contribuyente apócrifo, detectándose dicha condición desde el período 1/2008.

Sin perjuicio de ello, a fs. 122 de la actuación n° 10931-964-2015 se advierte que fue detectado como apócrifo el 05/06/2013, pero cargado el 14/06/2013 bajo la condición “sin capacidad económica”, en virtud de haber concluido su fiscalización en mayo del 2013 en donde también se analizó su composición social y bienes declarados (cfr. informe final obrante a fs. 123/135).

Tal como fuera indicado en otra oportunidad, el proveedor efectuó operaciones comerciales con la actora en los períodos 08 a 11/2010; 04 a 09/2011 y 11/2011; debiéndose recordar que fue incluido como apócrifo el 14/06/2013.

e) “FERNANDO OSCAR BRAS”: Conforme surge del expediente n° 16733-708-2014/1 fue considerado como apócrifo (sin capacidad financiera/con resistencia a la fiscalización) con fecha de detección el 9/08/2012; todo ello originado por la O.I. n° 681.872 (cfr. fs. 1).

Asimismo, de la actuación n° 10931-942-2015 surge a fs. 78 impresión de la consulta E-Apoc donde se reitera la fecha de detección —el 9/08/2012— pero se indica que fue cargado el 3/09/2014.

Del informe de fiscalización de fs. 79/86 del 9/08/2012 surge que fue examinado el I.V.A. para los períodos 2010/2011 y los bienes que fueran denunciados de su titularidad, además de indicarse que fue excluido del Registro de Granos en abril de 2012.

A fs. 133/134 se impugnaron los créditos fiscales del mismo junto con los de otros proveedores (“Agro Culullu” y “Comercializadora San Luis”).

Tal como fuera mencionado, realizó operaciones comerciales con la actora en los períodos 09/2010, 11/2010, 01/2011, 05/2011 y 07/2011, recordando que fue incluido en la base de apócrifos el 3/09/2014.

El examen de las operaciones realizadas con este proveedor dio inicio a la fiscalización de la parte actora que concluyera con las impugnaciones de crédito fiscal cuestionadas en estos actuados.





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

De la compulsa del DEOX adjuntado por la demandada el 17/02/2023 surge que se efectuaron retenciones de impuesto derivado de operaciones realizadas con la aquí parte actora concordante con los períodos de las mismas.

f) “COMERCIALIZACIONES SAN LUIS S.R.L.”: De la compulsa de la actuación n° 10931-942-2015 surge a fs. 99 impresión de la base de apócrifos del cual se advierte que éste fue detectado como tal el 1/05/2007 pero cargado el 23/06/2014 bajo la condición: “irregularidades en la cadena de comercialización”.

Del informe final de inspección, obrante a fs. 100/120, surge que el mismo fue iniciado del 26/10/2011 y concluyó el 19/03/2014, donde se analizaron los períodos 01/2009 a 12/2010 del I.V.A.

Con la firma actora efectuó operaciones comerciales durante el período 09 y 11/2010, 05 a 11/2011 y 08/2012, recordando que si bien fue “detectado” como apócrifo en el año 2007, la investigación sobre el mismo fue iniciada muchos años luego y, en virtud de las conclusiones de esta última fue incorporado como tal el 23/06/2014.

g) “HUAYCURU S.R.L.”: De la compulsa del expediente n° 10931-964-2015 se advierte a fs. 156 la consulta de la base de apócrifo donde surge su detección e inclusión el 07/03/2013, bajo la condición “sin capacidad económica”.

Del informe obrante a fs. 157/179 de enero de 2014 surge que se analizó el I.V.A. período fiscal 11/2010 a 08/2011 y las distintas actividades realizadas por el proveedor, añadiéndose que había sido dado de baja del Registro de Granos en entre marzo a junio de 2010 y enero de 2012.

Fue controlada la documentación correspondiente a los períodos fiscales indicados previamente y que se corresponden con la campaña 2010/2011, donde se analizó su composición societaria y una supuesta relación con otro proveedor “La Colonia S.R.L.” también impugnado por entender que formaban parte del mismo grupo económico. También se hizo breve mención a la campaña 2009/2010 y las ventas con clientes entre los que no se encuentra individualizada la aquí actora.

Corresponde recordar que con la actora concretó operaciones comerciales imputadas al período 09/2010, resultando así que, como se viera, el período fiscalizado y el análisis de la documentación y campaña de granos es posterior a la facturación impugnada; debiéndose agregar que fue incluido en la base el 7/03/2013.

Cabe adelantar que existe sobre este proveedor una discrepancia sobre la fecha en que fue considerado apócrifo y la denunciada por el perito contador al respecto, lo cual será analizado más adelante.

h) “LA COLONIA S.R.L.”: De la compulsa del expediente n° 10931-964-2015 se advierte a fs. 136 la consulta de la base de apócrifo donde surge su detección





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

el 20/03/2012, siendo “cargado” el 5/12/2012 bajo la condición: sin capacidad económica.

Del informe obrante a fs. 137/155 –del 26/09/2013– se advierte que se analizó el I.V.A. para la campaña 2010/2011 “Soja” (la cual se inicia con la siembra en noviembre de 2010 hasta enero de 2011, siendo su cosecha entre abril y julio de 2011) bajo la O.I. n° 817510, con el fin de completar la O.I. n° 725.364, debiéndose aclarar que si bien no se adjuntó copia del mismo si se efectuó una reseña del objeto de éste del que surge que dicha investigación se relacionó con otros contribuyentes y para los períodos fiscales analizados respecto del proveedor en cuestión (2011/2012).

Las operaciones comerciales con la firma actora tuvieron lugar en el período 08/2010, resultando que lo analizado en la fiscalización es posterior a este -7/2011 a 6/2012- y, como consecuencia del mismo, fue cargado como apócrifo el 5/12/2012.

Asimismo, del DEOX remitido por la demandada el 17/02/2023 se advierte que la misma adjuntó una nómina de las cartas de porte registradas por el proveedor con varios clientes durante el período impugnado, entre ellos la aquí parte actora, dando cuenta sobre varios datos de identificación -peso, tipo de transporte, destinatario, transportista, período de cosecha, tipo de cereal, estado del CTG, entre otros- (cfr. fs. 93/101).

i) “LAS PIRCAS CEREALES S.A.”: De la compulsa del expediente n° 10931-964-2015 se advierte a fs. 180 de la consulta de la base de apócrifo surge su detección e inclusión el 5/06/2014, bajo la condición irregularidades en la cadena de comercialización.

Del informe obrante a fs. 181/202 de abril de 2014 donde se analizó el I.V.A. período fiscal 11/2010 a 08/2011 y las distintas actividades realizadas por el proveedor, todo ello, bajo el operativo granos 2014. Además, se informó que había sido excluido del Registro de Acopiadores el 7/05/2012 por incorrecta conducta fiscal, siendo nuevamente incluido el 23/05/2012 con motivo de una medida cautelar dictada a su favor.

Asimismo, cabe indicar que este proveedor también fue fiscalizado en el marco del informe de inspección seguido respecto de “Acondicionar” reseñado al inicio de los presentes apartados, ello tras advertir una vinculación entre ambos sujetos, entre otros.

Con la firma actora operó durante los períodos 07 a 09/2010, recordando que la fiscalización fue llevada sobre períodos fiscales posteriores, resultando su inclusión como apócrifo el 5/06/2014.

j) “SOL PAMPA S.R.L. / SIECSA S.A.”: De la actuación n° 11342-151-2013 surge que el informe de fiscalización es del 6/03/2012 en el cual se advierten





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

irregularidades en la comercialización de granos, habiéndose iniciado bajo el “Operativo Granos 2011” y siendo analizado, originariamente, tal período fiscal para el I.V.A.

Con la actora tuvo operaciones comerciales para los periodos 6, 7 y 9 a 11/2010 y fue detectado como apócrifo el 31/10/2012.

Cabe señalar que de la compulsa del expte. 10931-217-2013 fs. 1/4 luce una impresión del padrón de fecha 16/07/2013 en el cual el campo de base apócrifo, a esa fecha, se encontraba vacío. En dichas actuaciones obran constancias de retenciones y percepciones con la actora por los períodos fiscales impugnados, datando estas últimas impresiones del 15/07/2013.

Por otra parte de la actuación n° 10925-646-2016/3 –conformado por tres cuerpos, casi en su totalidad por documentación aportada por la parte actora– se advierte que por requerimiento le fue solicitada a la contribuyente documentación sobre las operaciones efectuadas con el mencionado proveedor a fin de respaldar las mismas, habiendo acompañado en respuesta a ello cartas de porte para el transporte automotor de granos con intervención del ONCCA, facturas y liquidaciones, así como también facturas emitidas por los corredores intervinientes.

Además, obra un informe de fiscalización sobre la actora CHS debiéndose indicar que, para ese entonces, el proveedor en estudio no era considerado como apócrifo pese a que, a entender de la demandada, reunía los requisitos para ello; motivo por lo cual se ordenó ampliar la investigación para el IVA período 2010. Con posterioridad luce agregado una consulta de padrón de fecha 15/08/2013 en la que ahora sí aparece cargado con fecha de detección el 31/10/2012 (cf. fs. 10/13).

Asimismo, cabe indicar que también este proveedor fue fiscalizado en el marco del informe de inspección seguido sobre el proveedor “Acondicionar” reseñado al inicio de los presentes apartados, ello tras advertir una vinculación entre ambos sujetos, entre otros.

2) Por otra parte, cabe mencionar que el perito contador en su [dictamen del 07/02/2022](#) y su [informe complementario del 23/04/2022](#), brindó un detalle sobre las operaciones comerciales realizadas por la actora y los proveedores impugnados, los corredores, los representantes entregadores y las Bolsas de Cereales intervinientes en ellas.

Además, informó las fechas en que los proveedores fueron considerados apócrifos resultando ello, inicialmente en la gran mayoría de los casos, coincidente con lo denunciado en el dictamen primigenio con la fecha en que fue “cargada” tal condición en la base de datos y que surge de la consultas de la base apócrifos reseñadas en el apartado anterior respecto de cada proveedor. Ello fue así con





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

excepción del proveedor “AGRICAL S.A.” sobre el cual el experto no aportó ningún dato, pese a lo advertido por el Tribunal respecto del mismo y que fuera reseñado en el punto b) del apartado anterior.

Sin perjuicio de lo expuesto, es preciso aclarar que en el dictamen complementario el perito rectificó todas las fechas informadas previamente y, en dicha oportunidad, consignó como data de condición de apócrifo las correspondientes al momento en que los proveedores fueron “detectados” por el organismo recaudador, con excepción de los proveedores “AGRO CULULLU S.R.L.”, “HUAYCURU S.R.L.” y “SOL PAMPA S.R.L./SIECSA S.A.” respecto de las cuales no se advierte ninguna relación entre las denunciadas por el experto con la documentación acompañada.

Por otra parte, es dable mencionar que en el caso del proveedor “HUAYCURU S.R.L.” surge que la fecha denunciada por el perito como el momento en que fue calificado como sujeto apócrifo (el 19/07/2007) guarda relación con el tiempo en que éste fue dado de alta en el impuesto en cuestión ante la Agencia (cfr. informe final de inspección, obrante a fs. 157 de la actuación adm. principal), más no con la correspondiente a la fecha que surge de la consulta de la base E-Apoc, el 7/03/2013 (cfr. fs. 156 de las actuaciones principales).

Lo expuesto resulta trascendente por cuanto el Tribunal *a quo*, en su Considerando V.3 de la sentencia recurrida, para convalidar la postura fiscal – consistente en que las operaciones comerciales habían sido realizadas con proveedores apócrifos y, por tanto, impugnables las facturaciones cuyo reintegro del crédito fiscal pretendía la actora– basó su argumentación, principalmente, entre otras cuestiones, en lo informado por el experto en el segundo dictamen y lo denunciado por éste en cuanto a la temporaneidad de las operaciones impugnadas con las fechas en que algunos proveedores fueron considerados apócrifos –tomando para ello la fecha de detección de los mismos–, tal como ocurriera con los proveedores: “ACONDICIONAR S.A.”, “AGRO CULULLU S.R.L.”, “COMERCIALIZACIONES SAN LUIS S.R.L.” y “HUAYCURU S.R.L.”; extremo que, como se indicara previamente, con excepción del proveedor mencionado en primer lugar, no son coincidentes con lo que surge de la documentación acompañada.

Respecto del proveedor “ACONDICIONAR S.A.” cabe destacar que, tal como fuera indicado en el apartado 1.a), si bien se informó como fecha de “detección” el 13/11/2009, no se encontró soporte documental ni manifestación alguna por parte de la demandada que avalara la misma.

3) Por último, este Tribunal no puede desconocer lo que surge de la compulsa de la voluminosa documentación aportada por la parte actora sobre





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

cada uno de los proveedores tendientes a acreditar el circuito comercial de las operaciones impugnadas.

XIV.- 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 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, de la compulsa de las actuaciones administrativas acompañadas así como también de la prueba producida en esta causa –con las limitaciones advertidas con anterioridad en cuanto a su admisión–, llevan a este Tribunal al convencimiento de que no pueden considerarse válidos los argumentos de hecho y de derecho dado por la demandada como fundamento de Resolución n° 514/2017(DR CII) ni por el Tribunal *a quo* al confirmar este acto impugnado.

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 la instancia de grado efectuó 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.

XV.- 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 susceptible de cuestionamiento la conducta asumida por la firma actora respecto de los proveedores: “ACONDICIONAR S.A.”, “AGRICOL S.A.”, “AGRO CUCULLU S.R.L.”, “AGROMIEL S.A.”, “FERNANDO OSCAR BRAS”, “COMERCIALIZACIONES SAN LUIS S.R.L.”, “HUAYCURU S.R.L.”, “LA COLONIA S.R.L.”, “LAS PIRCAS CEREALES S.A.” y “SOL PAMPA S.R.L./SIECSA 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 razón de que 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.”, Expte. n° 60.674/16, del [26/11/2021](#) y





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

“CHS de Argentina SA c/D.G.I. s/Recurso Directo de Organismo Externo”, causa n° 25.849/23, sentencia del [10/07/2024](#), entre otros).

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 27/12/2011 (*Fallos*: 334:1854); doctrina que fuera aplicada por esta Sala en reiteradas ocasiones (cfr. “Catter Meat S.A. c/E.N. - A.F.I.P. -D.G.I. -Resol 13/13 (RDEX)”, 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](#), “VZ BATH & BODY S.A. (TF 36087-I) c/Dirección General Impositiva”, Expte. N° 12.109/21, del [8/04/2022](#) y en el mencionado caso “CHS”, 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”.

XVI.- 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 y no estaban incluidos en la base E-APOC puesto que todas sus inclusiones, o “cargas”, en la mencionada tuvieron lugar varios años después de que se hubieran concretado las operaciones comerciales aquí cuestionadas; todo ello por cierto, al margen de que poseyeran o no bienes registrables o contasen con personal a cargo u otras consideraciones tomadas en cuenta por el organismo recaudador.





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Cabe mencionar que no modifica la conclusión expuesta, el hecho de que los proveedores “ACONDICIONAR S.A.” y “COMERCIALIZACIONES SAN LUIS S.R.L.” hubieran sido “detectados” como apócrifos en los años 2009 y 2007, respectivamente, es decir previo a las fechas en que efectuaron operaciones comerciales con la parte actora —entre los años 2010 y 2012— (cfr. Considerando XIII, apartado 1 del presente decisorio). Ello es así, puesto que la “carga” en la Base de apócrifos, es decir, la publicidad de la condición de sujetos apócrifos que les fuera atribuida, tuvo lugar con posterioridad a la realización de las operaciones (momento en el cual el exportador debía comprobar la situación fiscal de los proveedores), habiendo sido efectuada recién el 18/03/2015 y 23/06/2014; debiéndose recordar que tal incorporación en la base de datos se encuentra exclusivamente a cargo de la demandada.

Asimismo, es dable destacar que los informes fiscalizadores efectuados sobre los proveedores “HUAYCURU SRL”, “LA COLONIA S.A.”, “AGROMIEL S.A.” y “LAS PIRCAS CEREALES S.A.” se circunscribieron a examinar períodos fiscales de años posteriores a las operaciones realizadas con la actora.

XVII.- Que cuanto se lleva analizado, es determinante para descalificar la impugnación efectuada por el organismo fiscal mediante la Resolución n° 514/2017 (DR CII) respecto de las operaciones comerciales realizadas por la actora con los proveedores “ACONDICIONAR S.A.”, “AGRICOL S.A.”, “AGRO CUCULLU S.R.L.”, “AGROMIEL S.A.”, “FERNANDO OSCAR BRAS”, “COMERCIALIZACIONES SAN LUIS S.R.L.”, “HUAYCURU S.R.L.”, “LA COLONIA S.R.L.”, “LAS PIRCAS CEREALES S.A.” y “SOL PAMPA S.R.L./ “SIECSA S.A.”, lo que impone revocar la sentencia recurrida, por entender esta Alzada que no se examinó de manera completa la veracidad de las operaciones, así como tampoco se verificó la realidad económica de las actividades comerciales de los mencionados proveedores, todo ello a la luz de las probanzas aportadas.

XVIII.- Que, en función del desarrollo efectuado en los considerandos que anteceden, siendo que la negativa al pedido de reintegro de crédito fiscal pretendido por la firma actora dada por la Resolución n° 514/17 (DR CII) —confirmada por la instancia de grado— encontró su fundamento, únicamente, en que las operaciones comerciales realizadas por la misma habían sido efectuadas con los proveedores considerados apócrifos —analizados en este decisorio—; toda vez que ha quedado demostrado en la causa que no existió temporaneidad entre dichos sucesos, no resulta procedente que la posterior calificación de sujetos apócrifos alcance en forma retroactiva a las operaciones comerciales impugnadas; por lo que corresponde revocar la sentencia recurrida por no encontrarse ajustada a derecho ni a las constancias de la causa.





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

A mayor abundamiento, no debe perderse de vista, como ya se ha señalado en causas análogas al presente, que para tener por válido el desconocimiento de 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 N° 21.400/13, sentencia del [28/05/2020](#); “JBS Argentina S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Causa N° 60.674/16 sentencia del 26/11/2021 y “Nestlé Argentina S.A. (TF 37954-I) c/Dirección General Impositiva”, Causa N° 71.663/22, sentencia del [27/06/2023](#) y sus citas, entre otros).

XIX.- 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, 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. artículo 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. N° 5.853/13, sentencia del [22/03/2018](#), entre otros), este Tribunal considera incorrecta e inadecuada la tesis fiscal contenida en la Resolución n° 514/2017 (DR CII).

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 artículo 14, inciso 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 la sentencia apelada y declarar la nulidad de la Resolución n° 514/2017 (DR CII) mediante la cual fueron confirmados los actos administrativos n° 577819, n° 577820, n° 577821, n° 577822, n° 577829, n° 577834, n° 577835, n° 577838, n° 577839, n° 577840, n° 577843, n° 577847, n° 577851, n° 577856, n° 577858,





Poder Judicial de la Nación
CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

n° 577860, n° 577861, n° 577863, n° 577865, n° 577871 y n° 577873; debiendo la parte demandada –por intermedio de quien corresponda– dictar una nueva resolución con arreglo a lo aquí decidido.

XX.- Que en orden al modo en que se decide la causa, corresponde que las costas sean impuestas en ambas instancias al demandado que resultó vencido; ello, por aplicación del principio general de la derrota (cfr. arts. 68, 1º parte y 279 del C.P.C.C.N.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia del 11/04/2024 y declarar la nulidad de la Resolución n° 514/17 (DR CII) mediante la cual fueron confirmados los actos administrativos n° 577819, n° 577820, n° 577821, n° 577822, n° 577829, n° 577834, n° 577835, n° 577838, n° 577839, n° 577840, n° 577843, n° 577847, n° 577851, n° 577856, n° 577858, n° 577860, n° 577861, n° 577863, n° 577865, n° 577871 y n° 577873; debiendo la parte demandada –por intermedio de quien corresponda– dictar una nueva resolución con arreglo a lo aquí decidido, y pronunciarse respecto del reintegro de lo abonado –bajo protesto– en concepto de capital e intereses resarcitorios reclamados en el acto impugnado; y **2º)** imponer las costas a la demandada vencida (cfr. arts. 68, 1º parte y 279 del C.P.C.C.N.).

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

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

