



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

Expte. N° 22.606/2013

**NOBLE ARGENTINA SA C/ EN-AFIP-DGI-RESOL 105(RDEX) S
/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA**

En Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina a los días de mayo de 2024, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para conocer el recurso de apelación interpuesto en autos “Noble Argentina SA C/ EN-AFIP-DGI-Resol 105 (RDEX) s/Dirección General Impositiva”, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.- Que mediante la sentencia obrante a [fojas 414](#) de las actuaciones digitales (a las que se aludirá en lo sucesivo) la jueza de la instancia anterior rechazó la demanda interpuesta por Noble Argentina SA (actualmente Cofco Argentina SA [v. fs. 263/70 del expte. papel]) contra la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva, imponiéndole a la actora las costas del proceso. La demanda tiene por objeto la impugnación de las Resoluciones N° 105 (DI RDEX) de fecha 27/11/12 y N° 112 (DI RDEX) notificada el 12/12/12 que rechazaron los recursos interpuestos por la empresa contra los actos por los cuales se rechazaron parcialmente las solicitudes de reconocimiento de crédito fiscal IVA-exportación, por exportaciones realizadas en los períodos de abril 2003; abril y mayo de 2004, septiembre 2004 y enero a septiembre de 2005 (\$421.919,57, en total).

Para decidir como lo hizo, la magistrada de grado recordó en primer lugar que para obtener el reconocimiento del crédito fiscal IVA con fundamento en el artículo 43 de la ley del tributo, además de cumplir el contribuyente con los requisitos formales que dispone la RG 3417 (DGI), resulta necesaria la acreditación de la existencia de las operaciones en las que se pagó el IVA generador del crédito fiscal que se reclama.

Encontró que la parte actora no había aportado elementos de peso que permitieran conmovir el criterio sostenido por el



organismo recaudador, toda vez que la prueba producida no permitía tener por acreditada la verdadera existencia de las operaciones invocadas como fundamento de la pretensión (fundamentalmente, por encontrarse en tela de juicio la capacidad operativa de los proveedores cuestionados).

Las impugnaciones del Fisco –señaló- versan sobre la capacidad económica y operativa de los supuestos proveedores y no respecto de la conducta de la propia contribuyente; y éste debió probar la real existencia de las operaciones con esos proveedores.

En línea con ello, la jueza indicó que de la prueba informativa producida en el expediente surgía la inscripción formal de los proveedores con quienes manifestó haber operado, la registración de las operaciones en los registros contables de la actora y la existencia de las facturas, pero de ninguna manera dichos elementos revelaban la verdadera existencia de las operaciones y, por ende, la vinculación que la mecánica del impuesto exige como requisito para generar en los responsables el crédito fiscal.

En síntesis, concluyó que los elementos producidos resultaban insuficientes para para desvirtuar la constatación del Fisco de que los proveedores no tenían capacidad económica ni operativa para efectuar las operaciones cuestionadas y que, por lo tanto, no eran los verdaderos sujetos que intervinieron en la transacción.

II.- Que contra dicha decisión, a [fojas 415](#) la parte actora interpuso recurso de apelación y a [fojas 419/43](#) expresó agravios, los cuales fueron replicados por su contraria a [fojas 448/59](#).

En el escrito de fundamentación señaló, esencialmente, que:

(i) el *a quo* efectuó una arbitraria e incorrecta valoración de la prueba producida por Cofco para acreditar la existencia de las operaciones con cada proveedor impugnado, pues no está controvertida en la causa la veracidad de las facturas, ni de los documentos que acreditan los pagos, ni la existencia del cereal, ni el efectivo pago del Impuesto al Valor Agregado por parte de la empresa;

(ii) la exigencia del *a quo* referida a que Cofco acreditara la capacidad económica u operativa de los proveedores impugnados resulta improcedente y de imposible cumplimiento;

(iii) la sentencia apelada sólo transcribió las conclusiones del Fisco sin hacer ni una sola mención de la prueba, cuando -según alega- existe una importante cantidad de documentos y comprobantes respaldatorios que permiten corroborar la existencia de las operaciones;





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

(iv) la sentencia omite que los cuestionamientos del Fisco a algunos de sus proveedores son el resultado de investigaciones iniciadas con posterioridad a la celebración de las operaciones en las que participó Cofco;

(v) la jueza desconoció recientes antecedentes jurisprudenciales del fuero favorables a la pretensión de Cofco y que resultan directamente aplicables en autos por la analogía de la controversia y la similitud de la prueba ofrecida;

(vi) la sentencia omitió tomar en consideración que fue la propia AFIP-DGI la que habilitó la concertación de las operaciones con los proveedores impugnados, y que en los propios actos reconoció que no estaba en duda la materialidad de las operaciones involucradas;

(vii) la sentencia impone sobre Cofco obligaciones de fiscalización y pierde de vista cuáles son los controles que un comprador debe realizar sobre sus proveedores, según la normativa aplicable y la jurisprudencia de esta Cámara.

III.- Que efectuado el relato que antecede, corresponde señalar que la actora impugnó la decisión del organismo recaudador mediante la cual resolvió no hacer lugar -en forma parcial- a las solicitudes de reconocimiento del crédito fiscal IVA atribuible a las operaciones de exportación involucradas en autos (resoluciones N° 105 (DI RDEX) y N° 112 (DI RDEX)).

Al respecto, resulta pertinente señalar que el crédito fiscal es el gravamen generado por los proveedores de bienes, locadores y prestadores, al que la técnica del impuesto permite deducir del débito fiscal que el propio responsable haya generado por sus propias ventas, locaciones o prestaciones (art. 43 de la Ley N° 23.349). Reiterada jurisprudencia ha dicho que, para que el crédito fiscal pueda computarse, deben cumplirse una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al impuesto al valor agregado; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo (conf. Sala III, *in rebus* “Calimboy S.A. – AFIP DGI Resol. 17/05 -RDEX- -año 99- s/ Dirección General Impositiva”, sentencia



del 20/05/10; “Molinos Río de la Plata S.A. c/ EN – AFIP DGI Resol 370 /07 -GC- s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 03/04/2012, entre otras; v. igualmente, CSJN, M. 206. XLIX. R.O. “Molinos Río de la Plata S.A. el EN - AFIP DGI - resol. 2/07 42/06 (GC)”, [sentencia del 14/10 /2014](#)).

Como consecuencia de ello, se debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y, a su vez, para que pueda computarse el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación, para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido, por haber abonado el impuesto al valor agregado en la etapa anterior (conf. Sala III, *in rebus* “Calimboy S.A.” y “Molinos Río de la Plata S.A.”, ya citados).

En el caso particular de autos, cabe tener en cuenta que en el artículo 8º, inciso d), de la Ley Nº 23.349, se establece que las exportaciones se encuentran exentas del gravamen y que, en el primer párrafo del artículo 43 de dicha ley, se prevé que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaran por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en su consecución, les hubiera sido facturado, en la medida en que aquél esté vinculado con la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable. A continuación, en el segundo párrafo, se contempla que si la compensación permitida en ese artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante le será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables (cfr. esta Sala *in rebus* nº 2583/2017 “Cofco International Argentina SA c/ EN - AFIP DGI s/ Proceso de Conocimiento”, [sentencia del 23/09/2022](#)).

La lectura armónica de esos dos artículos permite afirmar que las exportaciones se encuentran gravadas a tasa cero, por lo que significa un débito fiscal cero y concede la posibilidad de recuperar el crédito fiscal generado por dicho débito, con la particularidad de solicitar su acreditación (compensación), devolución o transferencia. Por su parte, en el artículo 12 se dispone que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras de bienes en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de aplicación y exige





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

-para su cómputo- que se hubiera perfeccionado -respecto del vendedor- el respectivo hecho imponible de acuerdo a lo previsto en los artículos 5º y 6º de la ley del gravamen.

III.1.- Sobre la base de estas premisas normativas, la firma actora entiende que la jueza *a quo* no ha efectuado una correcta valoración de la prueba recolectada en la causa. Considera que se prescindió de la valoración de la documentación agregada en las actuaciones administrativas y de medidas de prueba concretas que se habían producido en la causa en orden a la acreditación de la existencia y veracidad de las operaciones.

En esta línea, observa que las conclusiones a las que arribó la magistrada de primera instancia constituyen -en gran medida- una reproducción de los argumentos utilizados por el Fisco en los informes producidos en sede administrativa y con base en los cuales se objetaron las operaciones de autos, sin haber tenido en cuenta las objeciones formuladas por su parte, relacionadas con que en el caso no sólo se probaron requisitos meramente “formales” (como las facturas, los asientos de los estados contables y las constancias de los libros de la empresa), sino que también se acreditaron aspectos relacionados con el efectivo cumplimiento de las prestaciones que constituyeron el objeto de las operaciones cuestionadas por el Fisco.

En efecto, la cuestión debatida en autos gira en torno a determinar si las operaciones realizadas por Cofco con distintos proveedores resultan veraces a los fines de la solicitud del reconocimiento del crédito fiscal. Para ello, el Tribunal deberá efectuar un análisis de las pruebas obrantes en la causa, tendientes a la verificación de las operaciones de compraventa impugnadas por el organismo recaudador y determinar -a partir de ello- si las conclusiones efectuadas en la sentencia de grado se ajustan a tales extremos.

III.2.- Ahora bien, en este contexto, corresponde señalar que la firma actora ha acompañado a la causa voluminosa documental con la finalidad de acreditar la veracidad de las operaciones comerciales que el organismo recaudador impugna.

En este sentido es preciso poner de resalto que la propia Administración reconoce en sus actos que esos documentos acreditan suficientemente la materialidad de las operaciones y del pago del tributo cuya acreditación reclama la actora, aunque rechaza los recursos señalando que “[...] no constituyen objeto de litigio las ventas y entregas de mercadería del proveedor a la exportadora, sino el análisis de la



calidad del proveedor fiscalizado [...]” (v. fs. a fs. 40 vta. del expte. papel la Resolución N° 105 (DI RDEX); y, igual sentido, a fs. 74 vta. la Resolución N° 112 (DI RDEX)).

Además, se designó en la causa un perito contable quien puso de manifiesto que “[...] las operaciones cuestionadas se encuentran registradas en la contabilidad de la empresa en los libros detallados en las columnas Libro IVA y Libro DIARIO del Anexo I por un total de pesos trescientos setenta y un mil cuatrocientos ochenta y siete con ochenta y seis centavos (\$371.487,86)” (v. informe de fs. 275/7).

A su vez, en el anexo que forma parte de su presentación, el perito aportó un ordenado detalle de la información recabada respecto de las sumas facturadas a la parte actora con motivo de las operaciones posteriormente impugnadas por AFIP. En tal sentido, se detallan en el Anexo I las operaciones antedichas individualizándolas con detalle de fechas, montos y número de factura.

III.2.a.- En este marco, se advierte que la jueza *a quo* ha prescindido de las conclusiones de la pericia producida en autos, en tanto se limitó a señalar que “[...] [l]o aquí dicho no se ve alterado por la prueba pericial contable producida ni por la prueba de informes llevada a cabo. Es que la prueba pericial contable –y su impugnación– fue realizada sobre la documentación y libros de la actora (confr. fs. 275/277, 287, 295, 316/317-presentación de fecha 16/09/2020- y fs. 319/320 -presentación de fecha 15/10/2020- y fs. 322 -fecha 20/10/2020-). Ello así, no surge de la producción de dicha prueba, la veracidad de los proveedores y su capacidad operativa o económica, todo lo cual se intenta obtener a través de la fiscalización efectuada por el organismo correspondiente”. Es decir, en la sentencia se han reproducido las impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional en el expediente administrativo (y reflejadas en el acto administrativo aquí impugnado), pero el pronunciamiento no se ha hecho cargo de las conclusiones arribadas en la tarea pericial que obra en estos autos, sino que los descalificó en forma dogmática.

III.2.b.- En este mismo sentido, cabe poner de resalto que asiste razón al apelante en cuanto considera que la sentencia dictada por la jueza *a quo* prescindió de la valoración de documentación agregada en las actuaciones administrativas en orden a la acreditación de la existencia y veracidad de las operaciones.

Sobre este punto, cabe recordar que, en lo atinente al valor probatorio de la pericia contable, debe reconocerse validez a las conclusiones del experto para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos (Fallos: 319:469; 320:326). En efecto, de acuerdo con lo establecido en los artículos 457, 458 y concordantes del CPCCN la prueba pericial es el medio por el cual personas ajenas a las partes, que tengan conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o profesión y que han sido previamente designadas en un proceso determinado, perciben y verifican hechos y los ponen en conocimiento del juez, dando su opinión fundada sobre la interpretación y apreciación de éstos a fin de formar la convicción del magistrado, siempre que para ello se requieran esos conocimientos (cfr. Sala II, in re: "Emdersa Generación Salta SA c/ EN -AFIP DGI -Ley 25.063 - período 2010 s/ proceso de conocimiento", expte. N° 14.770/2011, del 28 de diciembre de 2015).

III.3.- Asimismo, cabe señalar que, además de soslayar las conclusiones de la pericia, tampoco la sentencia ha hecho valoración alguna de la prueba informativa y documental que se ha producido en la causa.

Sobre este punto, cabe señalar que la actora acompañó las cartas de porte, facturas, remitos, recibos y comprobantes de los pagos realizados. Asimismo, ofició a los transportistas a fin de que confirmaran la autenticidad de los documentos referidos al traslado de la mercadería objeto de las operaciones de autos (v. fs. 167/264). De igual manera, libró oficio a las entidades bancarias que intervinieron en los pagos electrónicos, a fin de que confirmaran la veracidad de los pagos acreditados documentalmente.

Cabe advertir que la demandada no cuestionó la veracidad de esta medida de prueba y tampoco rebatió lo manifestado por dichos organismos. En definitiva, el Fisco Nacional tacha de apócrifos a los proveedores en cuestión -y, por consiguiente, las operaciones- cuando, por el contrario, los actores intervinientes confirman que tanto los proveedores como los contratos de compraventa y los pagos del impuesto tuvieron lugar.

III.4.- De acuerdo con ello, y atento a tales informes y a las conclusiones de la perito contable, no resulta ajustado a las constancias de la causa la afirmación efectuada en la sentencia de grado de que la actora no había aportado elementos contundentes que permitieran conmovir el criterio sostenido por el organismo recaudador. A la luz de la prueba pericial y la documentación aportada a la causa, tal aseveración constituye una afirmación dogmática sin sustento en las constancias de autos.



Resulta oportuno recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que a los fines de la devolución del crédito fiscal deben aportarse elementos suficientes para tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica, extremos que constituyen el fundamento del impuesto al valor agregado (Fallos: 314:745). Por ello, y frente a la prueba aportada por la actora en la causa, la demandada debía rebatir tales elementos de juicio que ponían en crisis la decisión adoptada en la etapa administrativa.

Se ha dicho, en tal sentido, que la inversión de la carga de la prueba conlleva exigencias también para la Administración Fiscal, cuando ésta intenta controvertir las evidencias aportadas por el contribuyente. Ello es así, ya que, ante la demostración por parte del contribuyente de que las operaciones realmente se produjeron y fueron efectivamente abonadas por la actora, se produce la inversión de la carga probatoria, quedando su peso sobre las autoridades fiscales, quienes deberán realizar un mayor esfuerzo para concretar la impugnación e imponer su propia apreciación valorativa en el caso concreto por encima de la prueba aportada por el contribuyente (en sentido similar, Sala II, *in re* “DaimlerChrysler Argentina SA (TF 204936-I) c/DGI”, expte N° 43.075/11, sentencia del 3/11/12; y esta Sala causas “Noble” nros. 62073/2019 y 65063/2014, ya citadas).

Cabe aclarar que el Fisco Nacional impugnó el cómputo de créditos fiscales -con posterioridad a la celebración de las operaciones y con sustento en la supuesta incapacidad comercial que presentarían éstos- basándose pura y exclusivamente en conclusiones genéricas que derivaban en supuestos incumplimientos formales y materiales -en cabeza de ellos- que no eran suficientes para determinar la inexistencia de las transacciones comerciales.

Sin embargo, conforme a lo expuesto, la verdadera naturaleza comercial de las operaciones y el acaecimiento del hecho imponible del IVA se encuentran probados en la causa a partir de la convicción formada con la gran cantidad de elementos aportados y producidos en estos actuados y su relación con la normativa contable y comercial. En efecto, se han acompañado comprobantes que advierten la celebración de contratos de compra venta, la liquidación de la factura y discriminación del IVA, ingresado al Fisco durante los períodos involucrados, así como también la efectiva entrega de los bienes adquiridos (cartas de porte, remitos y recibos).

III.5.- En este marco de análisis, corresponde señalar también que esta Sala ha dicho que, en las condiciones ya descriptas, incumbía al Fisco probar la inexistencia o falta de veracidad de las





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

operaciones, porque demostrada la compra, la entrega y el pago, debía precisar -ya no de manera meramente indiciaria o presuntiva- por qué razones concretas las operaciones debían ser consideradas como irreales o simuladas. Se ha expresado, en esa línea, que la presunción de legitimidad inherente al acto administrativo no despliega efectos directamente sobre la carga de la prueba sino más bien sobre la estructura del proceso mismo. En particular, ella permite a la Administración Pública ejercitar una pretensión propia como si fuera ejecutoria aún sin el previo examen del juez, pero sin que se pueda decir que en tal hipótesis la Administración no debe fundar su propia pretensión acerca de la materialidad del hecho imponible; máxime cuando el Fisco tiene el deber de indagar y determinar la verdadera medida de aquél, y evitar que a los particulares les sea exigido un impuesto que no adeudan, o que les sea exigido en una medida mayor que la debida, o no les sea restituido cuando así correspondiere. Para ello, cuenta con las amplísimas facultades inquisitorias que al respecto le confieren el artículo 35, y concordantes, de la Ley N° 11.683 (cfr. esta Sala, causa n° 47.949/2012, “Frigorífico Lamar SA c/ EN-AFIP-DGI-Resol 75/12 (LGCN) s/ Dirección General Impositiva”, [sentencia del 28/06/2017](#)).

Por lo expuesto, y en la medida en que la firma actora produjo prueba demostrativa de la realidad de las operaciones, es decir, presentó las facturas al solicitar el reintegro de IVA, las asentó en sus registros contables y, según lo informado por el perito, canceló los importes correspondientes, acompañó las liquidaciones de compra, los documentos relacionados con las liquidaciones de compra, los extractos bancarios y los remitos de recepción de granos, y copia de las retenciones practicadas en cada uno de los casos, incumbía al Fisco demostrar que el precio y, en particular, el Impuesto al Valor Agregado, no habían sido pagados ni retenidos.

Es menester señalar que para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resultaba suficiente que el Fisco se remitiera 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, ni el resultado de esta fiscalización lo autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora. Ello es así porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del juez administrativo, debe estar guiada por el principio de verdad material, en la medida en 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 causa n° 2583/2017 “Cofco International Argentina SA c/ EN - AFIP DGI s/ Proceso de Conocimiento”, [sentencia del 23/09/2022](#)).

Por ello, y ante la prueba producida en este proceso, debió la demandada rebatir tales elementos de juicio que ponían en crisis lo decidido en sede administrativa, exigencia que -conforme lo relatado- no fue satisfecha.

IV.- Que en consecuencia, atento a lo expuesto, corresponde: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora y revocar la sentencia de fojas 414. En consecuencia, se hace lugar a la demanda, se revocan Resoluciones N° 105 (DI RDEX) y N° 112 (DI RDEX), se reconoce el crédito fiscal por las operaciones impugnadas e individualizadas en la demanda de autos, y se ordena el reintegro a la empresa actora, con intereses a la tasa pasiva promedio que publica el Banco Central de la República Argentina (artículo 10 del Decreto N° 941/91 y Comunicado N° 14.290 del BCRA; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida por aplicación del principio general de la derrota (art. 68, CPCCN). **ASI VOTO.**

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Pablo Gallegos Fedriani y Jorge Federico Alemany adhieren al voto del Dr. Treacy.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE:** **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora y revocar la sentencia de fojas 414. En consecuencia, se hace lugar a la demanda, se revocan Resoluciones N° 105 (DI RDEX) y N° 112 (DI RDEX), se reconoce el crédito fiscal por las operaciones impugnadas e individualizadas en la demanda de autos, y se ordena el reintegro a la empresa actora, con intereses a la tasa pasiva promedio que publica el Banco Central de la República Argentina (artículo 10 del Decreto N° 941/91 y Comunicado N° 14.290 del BCRA; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida por aplicación del principio general de la derrota (art. 68, CPCCN).

Guillermo F. TREACY

Pablo GALLEGOS FEDRIANI





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

Jorge Federico ALEMANY

