

**DESCONOCIMIENTO DE LAS OPERACIONES POR PARTE DEL FISCO NACIONAL
(punto 3 de las directivas de relatoría).**

Algunos parámetros valorativos fijados en la más reciente jurisprudencia de la CSJN con relación a la impugnación del CF de IVA derivada de operaciones reputadas como inexistentes.

1. Planteo general

El desconocimiento por parte la AFIP de las operaciones declaradas por los contribuyentes con sustento en documentación que considera apócrifa genera, en el impuesto al valor agregado, la imposibilidad de cómputo del crédito fiscal (en lo sucesivo, CF), tanto sea para liquidar el gravamen correspondiente a la posición mensual como para que sea devuelto aquél vinculado con operaciones de exportación.

Aquella consecuencia jurídica impeditiva se deriva, en el primer caso, de la aplicación de la norma contenida en el último párrafo art. 12 de la ley del gravamen, en cuanto prescribe que “[e]n todos los casos, el cómputo del CF será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos impositivos...”.

En el segundo caso, el impedimento se apoya, además de la mencionada precedentemente, en las normas del artículo 43 y del agregado sin número a continuación del mismo de la ley del tributo, particularmente en cuanto este último establece que “*Los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA, ello sin perjuicio de su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos 33 y siguientes de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, mediante los procedimientos de auditoría que a tal fin determine el citado Organismo, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a la aludida acreditación, devolución o transferencia*”.

La Corte Suprema de Justicia viene siendo muy clara -a través de varios de sus precedentes jurisprudenciales más recientes- en señalar que la legitimidad material de las operaciones - conceptualizable en este contexto de análisis como la verificación del hecho imponible respecto del

vendedor que como tal aparece consignado en las facturas de compra- es un requisito indispensable para que resulte admisible el cómputo del CF por parte del adquirente. Y entiendo, asimismo, que a través de esa doctrina la Corte indica a los tribunales inferiores -con toda la autoridad que a su respecto emana de las decisiones de aquella- que esa legitimidad material debe ser juzgada con riguroso criterio, en el sentido de requerir del sujeto que pretenda hacer valer aquél cómputo, la provisión de una prueba lo suficientemente consistente como para contrarrestar los elementos debidamente colectados y acreditados por el Fisco a fines de rechazarlo¹.

Bajo estas premisas establecidas por el más Alto Tribunal, creo evidente que las controversias generadas a partir de la impugnación de operaciones económicas con fundamento en su reputada inexistencia -tal y como éstas fueron instrumentadas- han sido colocadas dentro de un contorno lo suficientemente preciso, apreciado en términos de qué debe ser objeto de prueba en tales casos. Consecuentemente y en definitiva, tales disputas habrán zanjarse en base a las demostraciones que puedan producirse en cada supuesto, en función de las respectivas alegaciones de las partes, esto es, si dichas operaciones resultan ser o no exactamente lo que los instrumentos que las documentan dicen que son.

2. Los fundamentos de la impugnación. Utilización de indicios.

Como se ha señalado, la raíz de la impugnación de las operaciones a que se viene haciendo referencia consiste en que se les atribuye el carácter de inexistentes o carentes de sinceridad. Podría prevenirse de que en tales casos no se trata de situaciones idénticas o de conceptos análogos; en efecto, inexistencia y falta de sinceridad no son la misma cosa. Pero lo cierto es que en esta materia, la Corte ha venido condicionando el cómputo del CF de IVA, tanto para el exportador como para el que no lo es, a la circunstancia de que quien figura como vendedor en la factura efectivamente lo sea. De no resultar así al final del camino, *esa* operación habrá de reputarse como inexistente, más allá de que *materialmente* hubiera existido una operación de contenido análogo,

¹ “Feretti, Félix Eduardo c/DGI”, sentencia publicada en Fallos 338:169. La Corte consideró que la sentencia del Tribunal Fiscal revelaba “...*graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso...*”. No obstante esta afirmación de la Corte, a mi manera de ver no se trataba de un análisis deficiente por parte del Tribunal de la prueba rendida, sino de una diversa interpretación en cuanto a los alcances que cabe atribuir al último párrafo del art. 12 de la ley del IVA. Esto parece surgir de la circunstancia de que el Tribunal Fiscal, aun habiendo tenido por comprobado que los emisores de las facturas cuestionadas no habían resultado los verdaderos proveedores de los bienes, las consideró igualmente hábiles para el cómputo del CF haciendo mérito del cumplimiento de ciertos recaudos formales, esto era, que las facturas “*cumplían con la normativa en vigencia al momento de su emisión*”. Es evidente que para la Corte la verificación del hecho imponible en cabeza del vendedor –circunstancia exigida por la referida norma del último párrafo del art. 12 de la ley del IVA para tornar procedente referido cómputo- requiere mucho más que el cumplimiento de aspectos formales de las operaciones. En muy similares términos se expresó, con relación al análisis y valoración en las instancias anteriores, de los indicios colectados por la administración fiscal en las causas “Floriner S.A.” del 10/12/2013 (considerando 7°) y “Stop Car S.A.” del 21/08/2013 (considerando 5°).

pero llevada a cabo con un sujeto distinto².

En orden a predicar la inexistencia de la operación declarada por el contribuyente con sustento en la falta de coincidencia entre el vendedor aparente y el real, el Fisco podrá valerse de cualquier constatación o indicio material que, *a priori* y razonablemente, pueda llevar a esa inferencia³. En este campo - eminentemente fáctico- las posibilidades o alternativas que pueden presentarse para establecerlo son muy variadas; éstas pueden ir desde una simple confesión o reconocimiento de esa discordancia subjetiva por parte de los sujetos involucrados, hasta una investigación sumaria llevada adelante por la administración que, sobre la base de distintos factores y datos empíricos comprobados, pueda dar sustento a la impugnación que nos ocupa.

De ordinario, la inexistencia atribuida a estas operaciones viene sustentada en una serie de indicios que acusan la inhabilidad operacional -evaluada desde las distintas perspectivas posibles⁴- del sujeto que aparece formalmente como proveedor de los bienes o servicios consignados en las facturas.

A llegar a este punto, habrá quien pueda preguntarse acerca de los alcances -o más bien sobre los límites- dentro de los que debe discurrir la actividad y criterios administrativos de impugnación, tanto la inherente a la fiscalización, como la que le sigue en orden cronológico (procedimental), esto es, la jurisdiccional, responsable de decidir acerca del derecho al cómputo del CF. En otras palabras, se trata de poner bajo la lupa de legitimidad la utilización de estos indicios,

² Una operación *inexistente*, utilizado este adjetivo en sentido lato, nos remite a una transacción simulada, es decir, una en la cual ninguno de los datos consignados en el instrumento (factura) que la exterioriza se corresponde con la realidad. En ella nada es real; no lo son los bienes vendidos o servicios que dicen haberse prestado como tampoco lo es el proveedor que aparece como emisor. De ordinario y de conformidad con las normas legales aplicables, este tipo de transacción no solo obsta al cómputo del CF en el IVA, sino que además y en principio, no daría lugar a la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias (dicho esto último con las posibles variantes que pueden surgir, para cada caso, de la aplicación de los arts. 37 y 38 de la ley del gravamen y del art. 55 de su decreto reglamentario). En cambio, una transacción que ha existido materialmente podría, aunque no fuere genuina -ej: porque si bien los bienes o servicios han sido adquiridos y entregados o prestados, la persona que aparece como emisor de la factura no es el proveedor real- generar un gasto deducible, por aplicación de estas mismas normas del Impuesto a las Ganancias. Pero lo que ciertamente no podrá, en ninguna de las hipótesis mencionadas, es generar un crédito fiscal legítimo y computable en el IVA.

³ En el precedente “Floriner S.A.” -sentencia del 13/12/2013- la Corte avaló -a diferencia del Tribunal Fiscal y de la Cámara Federal- el criterio del Fisco que había tomado como un indicio negativo -entre otros, tales como no haber localizado a los proveedores en los domicilios consignados en las facturas y haber constatado la falta de presentación de declaraciones juradas- la circunstancia de que los servicios consignados -con una *lacónica descripción* (sic)- en las facturas extendidas a Floriner S.A. por los proveedores impugnados no coincidían con las respectivas actividades declaradas por aquéllos en el padrón de contribuyentes. El mismo indicio -la manifiesta discordancia entre actividad declarada y los conceptos facturados- inclinó a favor del Fisco Nacional la decisión tomada por la Corte en el precedente “Stop Car S.A.” -sentencia del 21/08/2013- al revocar la sentencia de la Cámara en este aspecto (que había confirmado la sentencia del Tribunal Fiscal).

⁴ La casuística es muy diversa -tanto como pueden serlo las actividades comerciales-, pero entre los supuestos más recurrentemente juzgados en los tribunales, destaca cierto circuito de la operatoria en el mercado de granos. En estos casos, la impugnación del CF suele generarse como consecuencia de la detección por la Administración de indicios tales como la ausencia de titularidad o arrendamiento de inmuebles rurales destinados a la producción o bien de la verificación de alguna modalidad contractual que pudiera justificar la provisión de los bienes por parte del vendedor; inexistencia de la maquinaria que debe utilizarse en el desarrollo de las tareas productivas o, en su defecto, de la tercerización de tales servicios; ausencia de personal en relación de dependencia, por nombrar algunos de los más trascendentes y gravitantes a la hora de juzgar la eficacia de la impugnación sostenida por la administración fiscal.

con el fin de juzgar su entidad como premisa válida para arribar a una conclusión aceptable para el orden jurídico.

Lo cierto es que resultaría inútil, según lo veo, sistematizar apriorísticamente y desde un punto de vista formal cuales indicios, de entre los que puede y suele servirse la administración tributaria en estos casos, son pasibles de considerarse legítimos para sustentar la impugnación de ciertas operaciones -y por ende, del CF que les accede- y cuáles no⁵. Ello por cuanto: a) se trata de simples hechos o datos de la realidad que solo podrían ser verdaderos o falsos⁶; b) una vez admitida su veracidad intrínseca, su mayor, su menor o su nula eficacia como hecho base de una inferencia solo habrá de poder medirse conforme a su mayor o menor grado de aporte a la confirmación del hecho a probar (desconocido), esto es, el hecho jurídicamente relevante del que depende directamente la decisión que debe adoptarse. Y dicha eficacia depende de la que discrecionalmente le atribuya el juez de la causa⁷.

Planteada en estos términos la cuestión, lo relevante será entonces establecer o determinar si las inferencias que haga el juez a partir de los indicios colectados y acreditados en la contienda son lo suficientemente seguras y fuertes para reducir el margen de error y de inaceptabilidad del razonamiento presuntivo. Como ya se dijo, la fortaleza de la inferencia o presunción *simple* habrá de depender de ciertos factores relativos al indicio a partir del cual aquella se genera, tales como el grado de relación lógica directa que pueda verificarse entre éste y aquella o de varios indicios entre sí (concordancia), de su número o cantidad, etc.

Ahora bien, como señala Taruffo, no toda inferencia que va de un hecho conocido a un hecho ignorado ofrece la prueba de éste, dado que pueden existir inferencias vagas, dudosas o contradictorias y, eventualmente, tan débiles como para ser consideradas insuficientes para formar convicción en el juzgador. La inferencia habrá de ser fuerte y segura en la medida que los indicios

⁵ Cfr. FENOCHIETTO-ARAZI; *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, Editorial Astrea, Buenos Aires 1983, Tomo I, pág. 564.

⁶ El indicio es entendido como el elemento material o hecho base de una presunción que permite concluir en la confirmación de otro hecho que se desconoce, pero que normalmente lo acompaña y que produce determinados efectos jurídicos. Claro está que para que tenga esa virtualidad, debe encontrarse debidamente acreditado. Esta acreditación podría, en términos procesales, tenerse por configurada tanto sea porque así ha resultado luego de sometido el hecho al análisis probatorio, cuanto porque, afirmada su entidad por una de las partes, no ha sido aquella cuestionada por la que tenía la carga de hacerlo, o bien porque, si bien se la puso en tela de juicio, no logró demostrar los presupuestos de su afirmación contraria.

⁷ TARUFFO, Michele; *La Prueba de los Hechos*, Editorial Trotta, Madrid, 4º edición, 2011, pág. 471. Haciendo referencia al art. 2729 del Código Civil Italiano, señala el autor que el legislador deja las presunciones a la "prudencia" del juez y de su capacidad de formular inferencias fácticas aceptables y lógicamente fundamentadas, pero introduciendo algunos límites legales. Entre éstos, destaca el que hace referencia a que las presunciones solo serán admitidas en tanto se exhiban como *graves, precisas y concordantes* (aunque en rigor y como destaca Carnelutti, la referencia del Código Civil parece más bien hecha a los indicios). Como puede advertirse, se trata de una regla análoga a la que contiene, en nuestro ordenamiento legal, el art. 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Debe advertirse que los indicios no se encuentran subordinados a un *análisis previo de admisibilidad*; la norma del art. 163 establece que, cuando cumplan con aquellos requisitos -es decir, si aquellos se aprecian como graves, precisos y concordantes- las presunciones que a partir de ellos puedan hacerse, constituirán prueba.

que la sustentan lleguen a conformar un cuadro fáctico que, evaluado en términos probabilísticos y según reglas de la experiencia, se aprecie lo suficientemente sólido como para tener por cierto el hecho a cuya existencia se llega ahora por vía presuncional.

3. Los parámetros valorativos fijados por la Corte Suprema de Justicia.

Hechas ya algunas breves consideraciones generales de aproximación a la problemática de la impugnación de créditos fiscales en el IVA, cabe ahora hacer referencia a algunos parámetros valorativos que ha venido fijando el más Alto Tribunal al momento de juzgar causas en las que se ha sostenido la inexistencia de las operaciones que debieran dar lugar al cómputo o reintegro del CF. Al hablar de parámetros valorativos, se pretende identificar una serie de inferencias que, conforme a esta jurisprudencia, surgen o pueden llevarse a cabo a partir de la relación entre ciertos hechos o datos fácticos que han sido relevados y probados en cada caso por el Fisco Nacional y los requisitos fijados por las normas referidas al cómputo del CF, para arribar a la conclusión de que, en tales casos, el mismo habrá de juzgarse improcedente⁸.

En este sentido y en primer lugar, creo que resulta relevante poner de relieve que, a la hora de coleccionar indicios, la administración tributaria los reúne de distinto carácter, número y entidad. Pero si de sistematizar o identificar grandes grupos se trata, podríamos señalar que los cuestionamientos pueden estar originados en aspectos de índole formal o instrumental, o bien, de carácter sustancial⁹. Esta relevancia viene dada porque, conforme se trate de uno u otro tipo de cuestionamientos, habrá de cambiar el eje de la controversia, y por tanto, el objeto de prueba relevante para la dilucidación del caso.

3.1. La causa Bildown S.A.

Cabe traer a colación la causa “Bildown S.A.”¹⁰, sentenciada con fecha 27/12/2011 y en la cual la Corte hace remisión a los fundamentos consignados por la Sra. Procurador Fiscal en su dictamen. Según surgía de los antecedentes invocados, la existencia y materialidad de las operaciones que vinculaban a la contribuyente con sus proveedores habían quedado acreditadas en

⁸ Me refiero aquí a la *improcedencia* del CF como materia de análisis, puesto que es la excepción a la regla funcional que establecen los arts. 12 y 43 de la ley del gravamen. En otras palabras, el cómputo o la devolución, según el caso, constituyen la normalidad y su improcedencia la “patología”.

⁹ Como ejemplo del primer grupo, podríamos considerar situaciones vinculadas a las formalidades de los comprobantes que documentan las operaciones o a la inclusión de ciertos sujetos como proveedores apócrifos en la base de datos de la administración tributaria (base , la falta de presentación de declaraciones juradas de ciertos impuestos, etc. En el segundo grupo, puede contarse la falta de capacidad económica, inexistencia de medios materiales vinculados con la actividad supuestamente desarrollada, de personal en relación de dependencia, ausencia de acreditaciones bancarias, determinada (baja) relación entre débitos y créditos fiscales en el IVA, entre otros.

¹⁰ Fallos 334:1854

la anterior instancia, y por ende, sin posibilidad ya de ser objeto de debate¹¹. La Procuradora destaca un aspecto central en esta cuestión, al señalar que *“Queda en claro aquí que la actora ha abonado el gravamen correspondiente a sus adquisiciones, pagándolo junto con el precio, en la forma en que la propia ley del impuesto lo ha dispuesto -vale decir al proveedor- (arg. arts. 10, 11, 12 y cc. de la ley del IVA)...”*¹². Ello generaba en el adquirente -a su juicio, y por ende, al de la Corte- el derecho a computar *“...tal suma de dinero como "crédito fiscal", atado a las vicisitudes de la operatoria comercial que le sea propia (arg. Fallos: 308:673, considerandos 7° y 8°) pero que, en principio y en la mayoría de los casos, le permitirá sustraer esa suma ya pagada de su correspondiente "débito fiscal", originado éste con la venta de sus productos o la prestación de sus servicios a terceros. Ello no quita que, en ciertos otros casos, como ocurre en el supuesto del sub lite, pueda surgir el derecho al reintegro de ese "crédito fiscal" abonado con el precio de sus insumos, al haber exportado las mercaderías con ellos fabricadas (arg. arts. 8, inc. d, 43 y cc., ley del IVA)”*.

Por último y en breve síntesis, cabría poner de relieve en qué consistían los cuestionamientos que fundaron originariamente la impugnación del Fisco respecto de las operaciones y/o proveedores. Y según surge del relato de antecedentes que se efectúa en el citado dictamen, la administración fiscal aducía que las facturas emitidas por 6 proveedores carecían de ciertos requisitos reglamentarios, así como también porque de ellas no surgía que se hubiese perfeccionado el hecho imponible del gravamen, en la medida que aquellos no habían presentado sus declaraciones juradas o no habían contestado los requerimientos del Fisco tendientes a dilucidar aspectos de la operatoria bajo estudio.

La Sra. Jueza de primera instancia había tenido por cierto -conforme surgía tanto de la prueba documental como de la pericial contable- que se verificaban claros incumplimientos de los recaudos formales de facturación¹³, sin que la actora hubiese logrado revertir la situación y acreditar con certeza la autenticidad de sus transacciones con los proveedores observados, por lo que rechazó íntegramente la demanda.

La Cámara de apelaciones interviniente revocó dicho fallo, al considerar -siempre según el relato efectuado- que la sola conducta omisiva de los proveedores, en cuanto a la irregularidad de su facturación o en cuanto al incumplimiento de sus propias obligaciones sustantivas no era determinante para la procedencia del reintegro solicitado, toda vez que, de la prueba rendida en autos se desprendería la autenticidad de las compras efectuadas¹⁴.

Finalmente, al emitir su opinión sobre la solución que debía darse al caso, la Procuradora

¹¹ Considerando V del dictamen.

¹² Considerando VI.

¹³ Se hace puntual referencia a los arts. 34 y cc. de la ley 11.683, t.o. en 1998; arts. 41 y CC. de la RG. 100 AFIP.

¹⁴ Considerando II del dictamen.

señaló -en lo que aquí resulta relevante- que no había encontrado norma alguna que otorgase al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hubieran abonado sus respectivos gravámenes, o dicho de otro modo, que no existía precepto alguno que subordinase el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó (considerando VI, 3° y 4° párrafos), por lo que consideró -y así lo hizo la Corte- que debía confirmarse la sentencia de la Cámara (favorable al contribuyente).

3.2. La causa ADM Argentina S.A.

Más recientemente, la Corte emitió otro gravitante fallo -“ADM Argentina S.A.”¹⁵-, en el que se trató esta misma problemática, pero se adoptó una solución desfavorable para el contribuyente al convalidar el rechazo a la solicitud de devolución del CF al exportador.

Corresponde destacar que en este caso, tal como se verá, la situación fáctica relativa a las impugnaciones -los indicios colectados por el Fisco- no involucraba únicamente el incumplimiento de deberes formales y/o materiales por parte de los proveedores (situación que en párrafos previos identifiqué dentro de un primer grupo de cuestionamientos), sino -según había considerado la Cámara a quo- que “...de acuerdo con la investigación efectuada por la fiscalización actuante, ninguno de los proveedores fiscalizados ni los terceros involucrados tenían capacidad económica, patrimonial, financiera ni operativa para realizar las aludidas operaciones, circunstancia que ponía en evidencia que los sujetos mencionados como proveedores no eran los verdaderos generadores de los créditos declarados por la actora, extremo que denotaba que la documentación respaldatoria no reflejaba la realidad económica de las operaciones”¹⁶.

Ya en trance de resolver la controversia, la sentencia se encarga de poner de relieve la diferencia entre las situaciones fácticas que se verificaban en uno y otro caso, al rechazar el agravio de la actora basado en la no aplicación, por parte de la Cámara, de la doctrina emanada de “Bildown”. A tal fin, destacó que en dicho precedente, contrariamente a lo que ocurría en el *sub lite*, no se había debatido acerca de la existencia y materialidad de las operaciones y, enfrentada a tal cuestionamiento, la apelante no había demostrado la veracidad de las que alegó haber realizado con los proveedores consignados en las facturas impugnadas¹⁷.

También estimo importante destacar, a los fines del presente análisis, que la sentencia

¹⁵ Sentencia fechada el 10/03/2015.

¹⁶ Considerando 2°. La circunstancia de que las impugnaciones planteadas por el Fisco -que llegaban con posibilidad de ser analizadas por la Corte, merced a no haber quedado fijadas con carácter de cosa juzgada en instancias anteriores- involucraban tanto incumplimientos fiscales atribuidos a los proveedores como la propia inexistencia de las operaciones, puede extraerse más claramente del relato de antecedentes efectuado en la sentencia de la Sala II de la Cámara Federal (sentencia del 13/12/2013).

¹⁷ Considerando 6°.

descarta la procedencia de otros argumentos defensivos ensayados por la contribuyente, basados en (i) la existencia de los bienes facturados, (ii) el cumplimiento del requisito establecido en el art. 12 *in fine* de la ley del IVA y (iii) en el hecho de haberse practicado la retención e ingreso, por parte de la actora, de un porcentaje de los débitos fiscales consignados en las facturas impugnadas¹⁸.

En síntesis y en lo que al núcleo argumental de la sentencia se refiere, la Corte consideró, por un lado, que las críticas de la actora a la sentencia de la Cámara no resultaban suficientes para refutar sus argumentos, al no aportar “...*elementos nuevos de convicción para desvirtuar lo decidido, en especial, en lo referente a la ausencia de capacidad operativa, comercial y financiera de los proveedores impugnados para vender a la actora los bienes facturados, y a la ausencia de demostración por la accionante, en las indicadas circunstancias, de la efectiva realización de las operaciones en cuestión*”¹⁹. Por el otro, dejando fijada su postura acerca del alcance atribuible al requisito legal previsto por la norma incorporada a continuación del art. 43 de la ley de IVA, expresó que “*Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho a la restitución del IVA del exportador a la circunstancia de que el crédito fiscal resulte legítimo o procedente, extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como se advirtió, el impuesto facturado cuyo reintegro pretende la actora surge de operaciones con ciertos proveedores cuya existencia no ha sido acreditada*”²⁰.

3.3. La causa “Molinos Río de la Plata S.A.”²¹

Los antecedentes del caso, según el relato efectuado en la sentencia, dejan ver que, al igual que en “ADM Argentina SA”, se trataba de operaciones con cereal respecto de las cuales el Fisco había rechazado las solicitudes de devolución del CF de exportación en base a considerar que los proveedores que surgían de la facturación examinada no habían realizado las operaciones consignadas en las mismas, en atención a la ausencia total de capacidad operativa, económica y financiera para llevarlas a cabo, lo que impedía considerar que aquellos resultasen los generadores genuinos de dicho CF. Tanto la sentencia de primera instancia como la de la Cámara habían confirmado las resoluciones administrativas de rechazo.

También al igual que ocurría en el precedente comentado en el acápite anterior, la sentencia es terminante en cuanto a caracterizar a la real existencia de las operaciones declaradas como un presupuesto inexcusable para dotar de legitimidad del CF, y a ésta, como un requisito excluyente a los fines de su reconocimiento²². En este sentido, la Corte entendió -al igual que lo había hecho la

¹⁸ Considerando 7°.

¹⁹ Considerando 5°.

²⁰ Considerando 7°.

²¹ Fallada por la Corte con fecha 25/08/2015.

²² En el considerando 5° del fallo reúne, en una sola cita, los dos precedentes comentados anteriormente, para

Cámara a quo²³ - que, encontrándose puntualmente cuestionada la real existencia de las operaciones, “...resulta inaceptable la postura de la apelante en cuanto pretende el recupero del impuesto facturado mediante la exclusiva acreditación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por el régimen de reintegro de IVA para exportadores.”²⁴.

Más adelante -en lo que considero un aspecto de trascendental importancia en este tipo de controversias- la sentencia se aboca al tratamiento a un agravio de la contribuyente vinculado con el rechazo, por parte de la jueza de primera instancia²⁵ -convalidado por la cámara de apelaciones- de la pretensión de computar a su favor -en el marco del rechazo de sus pedidos de devolución- las retenciones que había practicado oportunamente a los proveedores impugnados. Para desestimar este planteo de la recurrente, el Tribunal juzgó que “...en el memorial de agravios ante esta Corte no se formula una crítica concreta y razonada al juicio del a quo relativo a que la apelación deducida ante esa alzada no rebatía los argumentos dados por la jueza de primera instancia en sustento de su decisión, consistentes en que la apelante carecía de legitimación para efectuar el citado reclamo en atención a que las retenciones ingresadas constituyen un anticipo del gravamen en cabeza de su proveedor, lo que resultaba insoslayable máxime habida cuenta de que la cámara se encargó de puntualizar detalladamente las deficiencias de aquel recurso.”²⁶.

4. A modo de conclusión.

Considero que a partir de la doctrina jurisprudencial reseñada en los párrafos precedentes, pueden extraerse algunos apuntes o notas con respecto a la entidad que la Corte asigna a ciertos indicios que habitualmente son tomados por la administración tributaria a los fines de impugnar operaciones que, de otro modo, deberían dar lugar al cómputo del CF. Puede que sobre tales notas los contribuyentes puedan anticipar el *test de admisibilidad* al que sus créditos fiscales pueden

establecer más claramente -si ello fuera posible- que la real existencia de las operaciones como presupuesto sustancial para tener por verificado el requisito de legitimidad del CF tanto sea para la liquidación del tributo en operaciones de mercado interno como para el reintegro a efectuar en caso de operaciones vinculadas con la exportación. Al respecto la Corte consignó: “En efecto, cabe recordar que esta Corte ha sostenido recientemente que a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CS1 "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DG1", sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina S.A. c/ EN - AFIP - DG1 - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva", fallada en la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas”.

²³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II; sentencia del 10/06/2014.

²⁴ Considerando 5°.

²⁵ Juzgado Contencioso Administrativo Federal 11- Secretaria N° 22; sentencia del 13/12/2013.

²⁶ Considerando 6°.

llegar a verse sometidos y, eventualmente, ajustar los procedimientos y modalidades de comercialización de cada rubro a las exigencias derivadas de ciertos estándares que, en la materia y a la fecha de hoy, parecen haber llegado para quedarse. Aunque, claro está, con seguridad habremos de ver aparecer otros que deberán agregarse a la lista, llegado el caso.

Consigno a continuación algunas de esas notas que creo deben tenerse en cuenta a los fines señalados precedentemente:

- La legitimidad del CF es requisito inexcusable para que sea procedente su cómputo o devolución.
- Dicha legitimidad está subordinada, inexcusablemente a la real existencia las operaciones, tal y como éstas han sido documentadas. Sin este requisito -y en tanto esa existencia hubiese sido controvertida debidamente por el Fisco- cualquier otro dato deviene *cuasi* insustancial e inhábil para revertir la impugnación.
- Frente a esa impugnación, la prueba de su existencia corresponde al contribuyente y debe ser lo suficientemente fuerte como para que habilite a que la aportada por la administración tributaria pueda ser descartada.
- En tales casos, no puede entenderse tal, la prueba de la “existencia formal” del proveedor como tampoco la demostración de haberse dado cumplimiento a ciertos deberes formales propios (tales como los que corresponden al exportador con arreglo a las disposiciones de la R.G. AFIP 1394/02, tendientes a la identificación y habilitación del operador), sino que debe acreditarse que éste tiene o tuvo la capacidad y los medios para proveer al encartado los bienes materia de cuestionamiento.
- La falta de capacidad operativa y/o económica, así como la manifiesta discordancia entre la actividad declarada por el proveedor y los conceptos consignados en la factura de venta, constituyen graves indicios que, de corroborarse, constituirán un adecuado sustento para inferir la inexistencia de las operaciones.
- No procede atender los cuestionamientos de la administración tributaria respecto del CF cuando aquellos vienen sustentados exclusivamente en incumplimientos de deberes formales o materiales por parte de los proveedores, respecto de los cuales no corresponde hacer ningún cargo a los adquirentes.
- No procede reclamo alguno respecto de las retenciones practicadas en el marco de las operaciones cuestionadas, atento a que el reclamante carece de la legitimación indispensable, en virtud de que el impuesto así ingresado constituye un pago a cuenta del gravamen generado en cabeza del proveedor.