



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

**“CURTIEMBRE ARLEI SA c/AFIP-DGI-
s/CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-VARIOS”
EXPTE. FSA 11000178/2009/CA1
JUZGADO FEDERAL DE SALTA N° 1**

///ta, 12 de abril de 2023.-

VISTO y CONSIDERANDO:

El recurso de apelación interpuesto por la actora en contra de la sentencia del 2/11/22;

El Dr. Luis Renato Rabbi-Baldi Cabanillas dijo:

1. Que vienen las presentes actuaciones a raíz de la impugnación de referencia interpuesta por la firma Curtiembre Arlei S.A. en contra de la sentencia que rechazó su demanda contenciosa administrativa y le impuso las costas (art. 68, primer párrafo del CPCCN).

2. Que, en su recurso, la actora dijo que la sentencia afectó su derecho de defensa y la garantía del debido proceso pues al ratificar los actos administrativos dictados por la AFIP mediante los cuales se habían denegado sus solicitudes de reintegro de IVA por exportación con el proveedor Nelson Bartolo Barros, lo hizo sobre la base de fundamentos de los que aquellos carecían y sin correlato con los hechos discutidos por las partes.

Precisó que la negativa de la AFIP para acceder a sus pedidos de reintegro del impuesto se sustentó en que el Sr. Nelson Barros estaba incluido





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

en la base de datos del organismo “E-Apoc”, producto de la inspección que concluyó que aquél era un proveedor o usina de facturas apócrifas y que, por el contrario, nunca estuvo en discusión que Curtiembre Arlei S.A. haya recibido las mercaderías, como así tampoco se debatió el pago que, de aquellas, se hiciera.

Además, hizo hincapié en que aquella inspección comprendió las operaciones del Sr. Barros por los períodos fiscales 1 al 12 del año 2003 y, en este caso, las operaciones cuyo IVA por exportación se pretende recuperar sucedieron entre octubre de 2005 y marzo de 2006 resultando, además, que la Justicia Federal de Córdoba ordenó la exclusión de Barros de la base de datos “E-Apoc”, por lo que sus solicitudes de reintegros de IVA nunca debieron ser rechazadas, deviniendo ilegítimo el accionar del Fisco.

A continuación, consideró que este proceso debe ser resuelto valorando los elementos probatorios agregados en el expte penal 494/07 “Deleglise, Alberto y otros s/infracción ley 24.769” donde, entre otras cosas, el Sr. Nelson Barros fue investigado y sobreseído, quedando demostrada así la falsedad o al menos la impertinencia del informe final de la inspección realizada por la AFIP que concluyó que aquél era una “usina” de facturas apócrifas.

En relación a ello, relató que en los períodos fiscales comprendidos entre enero y diciembre de los años 2002, 2003, 2004, como así también de enero a junio del 2005, el Fisco comparó los montos que surgían del aplicativo AFIP denominado “CITI Compras” (que es donde los terceros informan las





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

compras que realizan) con los débitos fiscales declarados por Barros, los cuales en gran medida concordaban sin que se verifiquen omisiones de significancia y, aun si las hubiere habido, ellas le resultaban ajenas a Curtiembre Arlei S.A. y no invalidaban sus compras, pues ante las deficiencias en el crédito fiscal declarado por Barros, debió en todo caso ser motivo de una determinación de oficio o una denuncia penal por evasión, pero jamás tildarlo de apócrifo ya que de ese modo la AFIP trasladó las consecuencias de sus incumplimientos fiscales a terceros ajenos a la situación.

En lo que respecta a su mandante y la relación con Barros, adujo que su actuar fue diligente al haber informado las compras de cueros en el aplicativo del organismo; haber practicado las retenciones impositivas y su ingreso al patrimonio fiscal; como también haber acreditado el pago de la mercadería utilizando cheques con cláusulas “no a la orden” y “para acreditar en cuenta”, que impedían la circulación cambiaria por la vía del endoso y su cobro por ventanilla, todo lo cual torna inverosímil la supuesta maniobra de intermediación alegada por la AFIP.

En ese sentido, consideró que la presunción de legitimidad de los actos administrativos no implicaba un desplazamiento de la carga probatoria y que le correspondía al Fisco demostrar la apocrificidad de las operaciones del Sr. Nelson Barros lo que, según su entender, no aconteció.

Puntualizó que la compra de los cueros y su posterior exportación estaba suficientemente documentada, por lo que resultaba aplicable el criterio establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

“*Bildown*”, según el cual las irregularidades fiscales que pudieran tener los proveedores no alteran el derecho de los exportadores a obtener los reintegros de IVA por sus operaciones, reiterando que resulta improcedente la impugnación del crédito fiscal cuando está acreditada la realidad de las operaciones.

Por todo ello solicitó que se revoque la sentencia y que se ordene a la AFIP la devolución del IVA correspondiente a las operaciones concertadas con su proveedor, Sr. Nelson Bartolo Barros, en los períodos diciembre de 2005 y febrero y abril 2006, con más los intereses hasta su efectivo pago.

3. Que la demandada contestó el recurso a fs. 241/247 del expediente digital y solicitó su rechazo, con imposición de costas a la contraria.

Consideró acertada la sentencia en cuanto convalidó las impugnaciones realizadas por la AFIP a los reintegros del IVA por exportación en la medida en que la actora no logró probar la veracidad de las operaciones concertadas con el Sr. Nelson Bartolo Barros.

Dijo que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, el fallo estuvo encaminado a dirimir si los fundamentos dados por el Fisco en sus resoluciones administrativas resultaban válidos o no y que, por ello, no se apartó de las circunstancias llevadas a su conocimiento ni vulneró el debido proceso.

Mencionó que la exclusión de Barros del sistema informático “*E-Apoc*” ordenada por la Justicia Federal de Córdoba se sustentó en razones





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

estrictamente formales, sin que se haya expedido sobre los elementos de convicción reunidos por la Administración que sirvieron de base para declararlo un contribuyente apócrifo.

Por otro lado, hizo hincapié en que la cosa juzgada de la sentencia penal no resulta aplicable al proceso civil en supuestos como el que aquí concurre, de sobreseimiento por prescripción de la acción penal, por lo que cuestionó que el fallo haya hecho mérito de las pruebas rendidas en la causa penal N° 494/07 ya que, con el llamado de autos para sentencia del 18/3/11, había precluido la posibilidad que tenían las partes para producir prueba al respecto y la actora introdujo cuestiones a ella vinculadas con su escrito del 21/9/21; es decir en forma extemporánea.

Enfatizó que para considerar veraces las operaciones concertadas entre la actora y Barros, resulta fundamental acreditar la trazabilidad física de la mercadería desde su entrega por orden del vendedor-proveedor hasta su recepción por el comprador-exportador, todo lo cual no acontece en el caso, donde se demostró que el proveedor carecía de entidad o solvencia económica y financiera para llevarlas a cabo.

En cuanto a la metodología de los pagos descritos por la actora, dijo que Barros declaró que para poder operar con Curtiembre Arlei S.A. debió firmar un poder a favor de una cooperativa encargada de recibir y cobrar los cheques, desconociendo el destino final y total de los fondos.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Reiteró que una vez concluida la inspección, el Fisco advirtió importantes indicios de un circuito de intermediación dirigido a blanquear créditos fiscales y obtener reintegros de IVA por exportación, en el cual Barros era utilizado para que emitiese facturas dirigidas a respaldar operaciones inexistentes y que, tratándose de una persona insolvente, no tenía sentido efectuarle un ajuste impositivo que derive en una determinación de oficio, por lo cual se resolvió incluirlo en el listado de proveedores apócrifos para evitar que siga siendo utilizado como mecanismo de evasión tributaria.

A continuación, respecto del precedente “Bildown” de la CSJN, especificó que existe jurisprudencia de las Cámaras Federales de Salta y de Córdoba, sustentada en otros fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que interpretaron que aquel no resulta aplicable cuando la materialidad de las operaciones no está acreditada.

Finalmente, consideró que su parte no solo probó la falta de capacidad económica, financiera y operativa de Barros, sino también la identidad entre el proveedor de los bienes y el emisor de los comprobantes en el circuito de pagos, por lo que solicitó que se confirme la sentencia apelada y se impongan las costas a la contraria.

De mi voto

4.1. Que la presente demanda contenciosa administrativa fue interpuesta por Curtiembre Arlei S.A. en contra de las Resoluciones (DI RSAL) N° 569/08, 571/08 del 31/10/08 y N° 835/08 del 28/11/08, dictadas por el





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Director Regional Salta de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante las cuales resolvió no hacer lugar a los recursos administrativos de apelación y, de ese modo, confirmó la denegación de la devolución de IVA correspondiente a las operaciones de exportación concretadas por la actora con su proveedor Nelson Bartolo Barros, en los períodos fiscales 12/05 y 02 y 04/06.

En su escrito de inicio, Curtiembre Arlei S.A. mencionó que el organismo fiscal le adeudaba un total \$ 72.437,31 en concepto de IVA producto de 15 exportaciones realizadas en diciembre de 2005, 4 en febrero de 2006 y 2 en abril de ese mismo año y que, en todos los casos, la causal esgrimida para su denegación era, en lo sustancial, que el proveedor Barros era una “usina” o proveedor de facturas apócrifas.

Hizo hincapié en que las circunstancias tributarias de los proveedores le eran inoponibles y no podían afectar su derecho a obtener la devolución del IVA por las exportaciones realizadas, en tanto que su única obligación era cotejar que la factura entregada por el proveedor sea válida en los términos de la RG AFIP 1415/03 y, en el caso bajo análisis, todas las que le entregó Barros tenían el código de autorización de impresión (CAI) vigente; por lo que le correspondía al fisco acreditar las causales de apocricidad invocadas en sus resoluciones.

En ese sentido, relató que la mera inclusión de Barros en la base de datos E-Apoc de la AFIP era insuficiente para impugnar las operaciones realizadas con su mandante y que las falencias en materia de fiscalización por





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

parte del organismo (como ser el hecho de no localizar a los proveedores) no podían tener efectos jurídicos disvaliosos sobre otros contribuyentes.

Alegó que toda la documentación que presentó en la etapa administrativa contribuyó a demostrar la realidad de las operaciones impugnadas y el cumplimiento de los deberes formales que estaban a su cargo, lo que lo convierte en un comprador de buena fe.

Finalmente, especificó que el derecho a la devolución del IVA por exportación solo puede ser denegado por cuestiones sustanciales; es decir porque la operación no existió o fue simulada, y el fundamento utilizado por la AFIP en sus observaciones resulta ser de tipo operativo y ajenos a Curtiembre Arlei S.A ya que se vinculan a incumplimientos o irregularidades fiscales del proveedor.

4.2. Que, al contestar la demanda, la Administración Federal de Ingresos Públicos negó los extremos relatados por la actora y luego de individualizar los antecedentes de las resoluciones administrativas, especificó que Nelson Barros era un proveedor de facturas apócrifas y que, además, se encontraba demostrada la inexistencia de las operaciones que dieron lugar al crédito fiscal impugnado.

Luego transcribió partes del Informe Final de Inspección elaborado por la Dirección Regional Córdoba, Fiscalización N° 3 que demostraba el carácter de sujeto intermediario de Barros, su insolvencia, su ausencia de entidad económica suficiente, careciendo de bienes a su nombre y que no era





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

quien percibía los cheques por las supuestas ventas a Curtiembre Arlei S.A., todo lo cual implicaba la existencia de importantes indicios de triangulación o circuitos de intermediación destinados al blanqueo de créditos fiscales.

4.3. Que una vez sustanciada la causa, se dictó sentencia en la cual analizó el marco normativo, las pruebas ofrecidas por las partes y la causa penal 494/07, admitiendo los fundamentos por los cuales la AFIP rechazó el reconocimiento de los créditos solicitados por la actora a través de las resoluciones impugnadas.

Para resolver de esa manera, se valoró que si bien la documentación aportada por la firma Curtiembre Arlei S.A. podría servir de indicio de veracidad en el plano económico contable, era insuficiente para el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que exige la ley para la compra de mercadería.

Se resaltó en esa línea que existían inconsistencias notorias en cuanto al transporte de la mercadería presuntamente adquirida por Curtiembre Arlei S.A. ya que, por un lado, acompañó facturas emitidas por el Sr. Barros en concepto de “fletes cueros” y, por el otro, manifestó que el traslado no habría sido realizado por éste, sino por terceros.

Además, en la sentencia se dijo que la inactividad probatoria de la actora se extendió a los pagos pues -aun pudiendo hacerlo- no acreditó quienes cobraron los cheques por las compras realizadas a Barros, resultando





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

insuficientes las órdenes de pago que acompañó, pues su emisión no implica que los valores hayan sido efectivamente cobrados y, en su caso, por quienes.

Asimismo, se consideró que las resoluciones dictadas por la AFIP se encontraban alcanzadas por la presunción de legitimidad que ostentan los actos administrativos y que le correspondía a la actora ofrecer y producir la prueba conducente a evidenciar el pretendido error, a demostrar la existencia real de su proveedor y también la sustantividad de las operaciones impugnadas por el Fisco, sin que lo hiciera.

Por ello, se concluyó que, frente a las incongruencias generales constatadas en el proveedor Nelson Barros, y la falta de acreditación de la veracidad de las operaciones de compra de los bienes, la nulidad de los actos administrativos dictados por la AFIP resultaba improcedente por no verificarse en ellos vicios ni arbitrariedad, e impuso las costas a la accionante en aplicación del principio objetivo de la derrota (art. 68, primer párrafo del CPCCN).

5. Que, en forma previa a ingresar al análisis de los agravios expresados por Curtiembre Arlei S.A., corresponde delinear el marco bajo el cual quedará enmarcada su apreciación.

El impuesto al valor agregado (IVA) -legislado por la ley 23.349- es un gravamen nacional, coparticipable y plurifásico, que grava todas las etapas del proceso productivo y de comercialización, aunque incide una sola vez en el precio de los bienes o servicios (cfr. Rivero, Silvia Susana, “Impuesto al Valor Agregado”, Depalma, Buenos Aires, 2000, pág. 1).





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Además, es un tributo de los denominados “indirectos” puesto que, si bien toma como sujetos del impuesto a los productores de bienes y a los prestadores de servicios, es esencialmente trasladable y, por ello, incide generalmente sobre el consumidor final, quién será el que lo soportará.

En esta materia, nuestra legislación adoptó el principio de “país de destino” que consiste en aplicar el impuesto en el país donde se consumen los bienes, por lo que las importaciones se encuentran alcanzadas por el IVA, mientras que las exportaciones se encuentran gravadas a tasa cero.

Por exportación se entiende la salida del país -con carácter definitivo- de bienes y servicios transferidos a título oneroso, así como la remisión efectuada por una sucursal o filial local a su sucursal, filial o casa matriz localizada en el exterior.

Bajo esos lineamientos, la ley 23.349 estableció un régimen de reintegro al que los exportadores adhieren voluntariamente, debiendo quienes pretendan acceder al mismo ajustarse a los requisitos y condiciones establecidos a dichos fines, no pudiendo desconocer las normas de cumplimiento que reglamentan la materia. Así, en su art. 43 habilitó al sujeto exportador a computar por sus operaciones gravadas el impuesto que, por bienes, servicios y locaciones destinados a las exportaciones hubiera sido facturado, en la medida en que esté vinculado (directa o indirectamente) a la exportación y no hubiese sido ya utilizado por el responsable y, eventualmente, si la compensación no pudiera llevarse a cabo o sólo lo hiciera parcialmente, el saldo restante le podrá ser acreditado contra otros impuestos a cargo de la AFIP





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

o, en última instancia, le será devuelto, incluso, permitiéndose su transferencia a terceros responsables en los términos del art. 29 de la ley 11.683.

A su vez, el art. s/n agregado a continuación del 43 de la ley de IVA prevé la posibilidad de que el organismo fiscal impugne posteriormente el crédito 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, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al citado reintegro.

Bajo ese marco, ya sostuvo esta Sala que, para que los créditos fiscales puedan computarse deben cumplirse los siguientes requisitos: **a)** que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; **b)** que se encuentre facturado y 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 y **g)** que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo (causa “La Moraleja S.A. c/AFIP s/ Expedientes civiles”, del 1/8/16).

Por su parte, en la Resolución General AFIP 1351/02 (antecedente de la RG 2000/06), vigente a la fecha de la presentación de las solicitudes, se establecieron las condiciones, requisitos, plazos y formalidades destinadas a





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

solicitar la acreditación, devolución o transferencia del IVA atribuible a las operaciones de exportación, disponiendo que la negativa a los reintegros solicitados procederá cuando: **a)** Se compruebe que los agentes de retención omitieron actuar en tal carácter, respecto de los pagos correspondientes a adquisiciones que integren el crédito fiscal de la solicitud presentada; **b)** El informe especial a que se hace referencia en el artículo 10, inciso b), contenga los conceptos y montos observados que hayan motivado una opinión con salvedades, y **c)** Se verifiquen inconsistencias como resultado de los controles informáticos sistematizados.

En síntesis, para que proceda el reintegro de créditos fiscales por exportaciones, debe darse acabado y estricto cumplimiento a lo establecido en el régimen normativo al que se hizo referencia anteriormente lo cual importa, asimismo, que dichas obligaciones se encuentren cumplidas respecto del IVA facturado con anterioridad a la presentación de la correspondiente solicitud (cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, en “Importadora y Exportadora del Norte S.A. c/AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, sentencia del 17/2/21, publicada en www.cij.gov.ar/sentencias).

6. Que sentado así el marco normativo y, de acuerdo a la forma en que se plasmaron los agravios, corresponde dilucidar, en primer lugar, si la sentencia se apartó de los fundamentos dados por la AFIP en sus resoluciones y, consecuentemente, si incurrió en un exceso jurisdiccional, en la medida en que la apelante estima que la denegatoria del organismo fiscal frente a su





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

pedido de reintegro del impuesto por exportación se sustentó -exclusivamente- en la inscripción de su proveedor Nelson Barros en la base de datos del organismo E-Apoc, sin que en ningún momento haya estado en discusión la efectiva recepción de la mercadería ni su pago.

Así las cosas, resulta necesario ingresar en el análisis de los antecedentes que sirvieron de sustento a los actos administrativos impugnados que culminaron con las Resoluciones N° 569/08, 571/08 y 835/08 (DI RSAL) de la AFIP.

Y esto lo será bajo los lineamientos trazados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones, sino 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; 301:970).

6.1. Que el 31/10/08 el Director Regional Salta de la AFIP dictó la resolución 569/08 por la cual la AFIP convalidó parcialmente la solicitud del reintegro del IVA realizada por Curtiembre Arlei S.A. en la comunicación de pago F.8400/L 030 N° 0087137 (fs. 24/29 del expediente en soporte papel) por el período fiscal diciembre/05, detrayéndole la suma de \$ 55.858,53 correspondiente a los comprobantes pertenecientes al proveedor Sr. Nelson Bartolo Barros.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Para resolver de esa manera, el organismo fiscal especificó que el art. 17 inc. c) de la RG N° 1351/02 facultaba al juez administrativo a descontar los montos que estimara inconsistentes una vez efectuados los controles informáticos sistematizados cuando la documentación acompañada por el contribuyente se considere inhábil para computar el crédito fiscal, pues la misma, a más de resultar formalmente válida, debía plasmar la veracidad de la operación económica celebrada; lo que no se encontraba acreditado en el caso.

Para ello, el Director Regional Salta de la AFIP hizo hincapié en que el referido proveedor impugnado sería un mero intermediario sin bienes a su nombre y, en principio insolvente, ya que no operaba con cuentas bancarias; carecía de empleados en relación de dependencia; no tenía depósitos o barracas para el acopio de mercadería, ni camiones para realizar su traslado; razones todas por las que fue inscripto en la base de datos “E-Apoc”.

6.2. Que, respecto del período febrero/06, y con idénticos fundamentos, AFIP hizo lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por Curtiembre Arlei S.A. y, en lo que aquí interesa, confirmó la detracción del crédito fiscal correspondiente a los comprobantes 3613, 3615, 3616 y 3618 del proveedor Nelson Barros por la suma de \$ 10.282,94 (cfr. resolución 571/08 del 31/10/08 agregada a fs. 31/40).

6.3. Que, finalmente, y por los mismos motivos, por resolución 835/08 del 28/11/08, el organismo confirmó la detracción del crédito fiscal del IVA proveniente de las facturas 3621 y 3624 emitidas por Barros, por la suma de \$ 6.086,71 perteneciente al período abril/06 (fs. 42/55).





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

De esta manera, y contrariamente a lo sostenido por la quejosa, se advierte que las resoluciones dictadas por la AFIP no se sustentaron exclusivamente en que el Sr. Nelson Barros estaba inscripto en la base de datos E-Apoc, sino también en la circunstancia de que la documentación acompañada por Curtiembre Arlei S.A. era insuficiente para acreditar la veracidad de las operaciones económicas alegadas, todo lo cual permite concluir que no existe un exceso jurisdiccional del sentenciante dado que, al encontrarse discutida la materialidad de las operaciones invocadas como generadoras del crédito fiscal, todo lo que la rodea (circuitos de compra, entrega, pagos, etc) son elementos accesorios que deben ser desentrañados.

6.4. Que sin perjuicio de que lo recién expuesto resulta suficiente para descartar el agravio en estudio, resulta pertinente agregar que, por la forma en que quedó trabada la litis y por la postura que adoptaron las partes a lo largo del proceso, no se advierte el alegado exceso jurisdiccional, pues desde el inicio de esta causa ambas partes sabían (y así lo invocaron) que resultaba imprescindible desentrañar la veracidad de las operaciones que fueron invocadas por Curtiembre Arlei S.A. como generadoras del crédito fiscal insinuado.

Tanto es así que, frente al pedido de acumulación de este proceso con el expediente 1-20/10 realizado por el apoderado de la AFIP (fs. 148/150), la actora se opuso, entre otras cosas, por considerar que las causales invocadas por el organismo para denegar sus pedidos de reintegro de IVA por exportación obedecían a dos razones distintas pues, mientras en el expte 1-20/10 lo era por





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

no haber practicado las retenciones impositivas a su proveedor, en el presente expediente lo era porque “las compras de Barros no estaban documentadas” (fs. 152/153); expresando ambas partes en sus alegatos, sus puntos de vista sobre la materialidad o veracidad de las operaciones (fs. 161/162 y 164/166).

Es así que el accionar del magistrado luce congruente con el marco cognoscitivo llevado a su conocimiento por las partes y, consecuentemente, no existe afectación al debido proceso o al derecho de defensa.

7. Que, sentado lo anterior, resulta necesario expedirse sobre la pertinencia de la remisión realizada por Curtiembre Arlei S.A. a las constancias y pruebas producidas en la causa penal n° 494/07 “Deleglise, Alberto y otros s/infracción ley 24.769” y la prejudicialidad penal.

Es que, en su réplica a los agravios, la AFIP manifestó que la remisión a las pruebas rendidas en la causa penal resultó extemporánea por haber sido efectuada luego del llamado de autos para sentencia.

Al respecto y tal como se relató en los antecedentes de la causa, una vez que las partes presentaron sus alegatos (fs. 161/162 y 164/166, respectivamente), se llamó autos para sentencia (fs. 167) y, luego de ello, se suspendió el trámite del proceso hasta tanto quede firme la sentencia a dictarse en el proceso penal (fs. 168/169). En ese contexto fue que, el 23/6/21 la actora comunicó el sobreseimiento de Barros por prescripción y solicitó la reanudación del llamado de autos, frente a lo cual se ordenó que se reanuden





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

los plazos suspendidos y su notificación a la contraria (cfr. providencia del 28/6/21).

Una vez practicada la respectiva notificación, la AFIP presentó un escrito en el cual solicitó que se tenga en cuenta que el sobreseimiento de Barros lo había sido en razón de la prescripción de la acción, realizando distintas valoraciones sobre lo actuado en la causa penal (pto. II del escrito del 11/8/21).

Frente a estas últimas manifestaciones de la demandada, el magistrado ordenó que se corriera traslado a la actora y ésta, al evacuarlo, postuló que la sentencia debía evaluar todas las pruebas producidas en sede penal y realizó una individualización de todas aquellas que consideraba contribuían a demostrar la veracidad de las operaciones concertadas con Barros, requiriendo la remisión de las actuaciones “*ad effectum videndi et probandi*” (cfr. pto. 4.2 del escrito de fecha 21/9/21).

Mediante providencia del 30/9/21 se reanudó el llamado de autos y se reservó, para el caso de considerarlo necesario, la remisión de las actuaciones penales (fs. 203 del expte electrónico) y, luego, el 2/11/22 se dictó sentencia (fs. 204/219) la cual se fundó, entre otras cosas, en lo actuado en la citada causa penal (cfr. considerando III, apartado D).

Surge así entonces que si bien el magistrado no requirió formalmente el envío de las actuaciones “*ad effectum videndi et probandi*” y tampoco corrió un nuevo traslado a la AFIP, ello no resultaba imprescindible,





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

pues ambas partes tuvieron la oportunidad (y así lo hicieron) de realizar sus apreciaciones y valoraciones sobre todo lo acontecido en el proceso penal con el fin de nutrir sus argumentaciones en esta causa; con lo que mal puede pretender la AFIP que, en esta instancia recursiva, se aplique un criterio restrictivo incompatible con la verdad jurídica objetiva, pues “si bien es cierto que para juzgar sobre un hecho no cabe prescindir de la comprobación de su existencia, que en materia civil incumbe a los interesados, y que esa prueba está sujeta a limitaciones, en cuanto a su forma y tiempo, también lo es que el proceso civil no puede ser conducido en términos estrictamente formales. A tal efecto, la ley acuerda a los jueces la facultad de disponer las medidas necesarias para esclarecer los hechos debatidos y tal facultad no puede ser renunciada cuando su eficacia para determinar la verdad sea indudable.” (cfr. Fallos: 238:550).

Es que, además, los jueces tienen vedado introducir al proceso material fáctico o hechos que no hayan sido invocados y/o acreditados por las partes, pero no pueden renunciar a la verdad jurídica objetiva por consideraciones meramente formales y deben determinar la verdad sustancial por encima de los excesos rituales, ya que el logro de la justicia requiere que sea entendida como lo que es, es decir, una virtud al servicio de la verdad (Fallos: 339:1615) y, tal como se mencionó, ambas partes introdujeron lo acontecido en el proceso penal y la primera que lo hizo fue la propia AFIP.

Sumado a ello, se advierte que, en su réplica a los agravios, el organismo fiscal también hizo un detalle de múltiples elementos agregados en





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

el expediente penal, por lo que mal puede invocar una vulneración a su derecho de defensa cuando analizó lo actuado en esa sede con libertad. Además, tampoco debe soslayarse que el fisco actuó en aquél proceso como querellante y, por ello, tuvo a su alcance todos los medios necesarios para instar el avance de la investigación; para ofrecer prueba y para controlar su producción o articular recursos.

Bajo ese prisma, y encontrándose controvertida la materialidad o realidad de las operaciones que -eventualmente- constituirían los hechos imposables que habilitarían el reintegro del IVA por exportación, resulta aplicable la doctrina de nuestro Máximo Tribunal en cuanto entendió que, en la interpretación de las leyes impositivas, se debe atener a su fin y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, dando prevalencia a la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva (Fallos: 315:1284; 287:408), con lo cual no luce arbitrario ni desacertado que la sentencia haya tenido entre uno más de sus fundamentos -no el único- a lo actuado en la causa penal.

7.1. Que, por otro lado, y sobre la invocada prejudicialidad penal del expediente 494/07 “Deleglise, Alberto y otros s/infracción ley 24.769”, que tramitara en el Juzgado Federal N° 1 de Salta, corresponde precisar que la resolución por la cual se suspendió el trámite de esta causa hasta tanto quedara firme la sentencia penal, se fundamentó en que en ese ámbito para determinar la responsabilidad de Nelson Barros se debía concluir si las operaciones





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

comerciales del nombrado realmente existieron o si, por el contrario, las facturas eran apócrifas (fs. 168/169).

Sobre esto, el art. 1101 del Código de Vélez prescribía que: “Si la acción criminal hubiere precedido a la acción civil o fuere intentada pendiente ésta, no habrá condenación en el juicio civil, antes de la condenación del acusado en el juicio criminal, con excepción de los casos siguientes: 1º) Si hubiese fallecido el acusado antes de ser juzgada la acción criminal, en cuyo caso la acción civil puede ser intentada o continuada contra los respectivos herederos; 2º) En caso de ausencia del acusado, en que la acción criminal no puede ser intentada o continuada”.

A su vez, el art. 1102 establecía que “después de la condenación del acusado en el juicio criminal, no se podrá contestar en el juicio civil la existencia del hecho principal que constituya el delito, ni impugnar la culpa del condenado” y, *a contrario sensu*, el art. 1103 preveía que “después de la absolución del acusado, no se podrá tampoco alegar en el juicio civil la existencia del hecho principal sobre el cual hubiera recaído la absolución”.

Por su parte, el Código Civil y Comercial en su actual redacción receptó el principio de la prejudicialidad, instaurando a través del art. 1774, como principio general, que la acción civil y la penal resultantes del mismo hecho pueden ser ejercidas independientemente, especificando en su art. 1775, que, si la acción penal precedía a la civil, o era intentada durante su curso, el dictado de la sentencia civil debía suspenderse, salvo las excepciones allí individualizadas, hasta la conclusión del proceso penal.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

A su vez, y siguiendo el lineamiento del Código de Vélez, el legislador dejó establecido que si en la sentencia penal se decidió que el hecho investigado no existió o, que aquel sindicado como sujeto responsable no participó del ilícito, ello no podía ser discutido en el proceso civil (art. 1777).

De ese modo, el fundamento de la prejudicialidad radica, tanto en el Código anterior como en el actual, en la necesidad, por un lado, de evitar un dispendio jurisdiccional innecesario y, por el otro, (lo más importante) en la de evitar un escándalo jurídico derivado de sentencias contradictorias ante una misma situación fáctica.

Ahora bien, en materia de revisión de los hechos, como excepción al principio de la cosa juzgada, y por la injerencia que puede tener la decisión adoptada en el juicio penal sobre el civil, resulta necesario precisar que el Código Procesal Penal de la Nación establece que el sobreseimiento cierra definitiva e irrevocablemente el proceso con relación al imputado a cuyo favor se lo dicta (art. 335) y que aquel procede, entre otras causas, por la extinción de la acción penal por prescripción (art. 336, inc. 1) sin que tal decisión implique el mérito de la existencia o no del hecho investigado.

De esta manera, con la suspensión del proceso contencioso a las resultas de la sentencia penal se procuró evitar el dictado de sentencias contradictorias pues, tanto para asignarle responsabilidad penal a los sujetos investigados, entre los que se encontraba Barros, como para poder efectuar el reconocimiento de los créditos fiscales insinuados por Curtiembre Arlei S.A.,





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

resultaba determinante indagar la realidad y veracidad de las operaciones económicas presuntamente realizadas.

Sin embargo, lo cierto es que la causa penal concluyó con la resolución del 6/4/21, en la cual se sobreseyó a Nelson Bartolo Barros por haber prescrito la acción penal a su respecto, cuestión que si bien extinguió la facultad persecutoria del Estado previo a que ella se haya concretado a través del dictado de una sentencia condenatoria, lo cierto es que el sobreseimiento de Barros no se basó en las pruebas rendidas en la causa, ni en el mérito que de ellas haya realizado el juez penal, sino en los términos del art. 336, inc. 1 del CPPN, por lo que no resulta acertado el razonamiento del apelante en cuanto alega que, por no haberse dictado siquiera un auto de procesamiento, ello implique que las impugnaciones efectuadas por la AFIP a los créditos fiscales hayan resultado ilegítimas.

Es que, en lo que aquí interesa, lo que motivó la suspensión de este proceso fue la identidad de los hechos que debían dilucidarse en ambas causas y su posible injerencia o conexidad pero, atento a la forma en que se resolvió el expediente penal, surge evidente que el juez que allí intervino no analizó ni determinó de manera alguna la veracidad o no de las compras realizadas por Curtiembre Arlei S.A. a Nelson Barros y, por ende, la resolución adoptada en ese ámbito no permite determinar si se configuró el hecho imponible que podría habilitar la devolución del IVA por exportación.

Por lo expuesto, la prejudicialidad penal invocada por la actora no resulta aplicable al caso, ya que dicho proceso no concluyó con una sentencia





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

condenatoria o absolutoria de Barros fundada en el mérito de la prueba, por lo que el juez civil se encuentra habilitado a expedirse sobre la existencia de los hechos imponderables invocados como generadores del crédito fiscal insinuado (en igual sentido, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Sala I, en “C., C. M. c/ O., R. O. s/daños y perjuicios, del 13/11/2020, publicado en Editorial La Ley, Thomson Reuters, cita TR LALEY AR/JUR/63519/2020).

8. Que, por otro lado, corresponde señalar que, a diferencia de lo pretendido por la apelante, lo resuelto en el expediente 22844/14 “Barros, Nelson Rubén c/AFIP-DGI s/amparo ley 16.986”, tramitado en la Justicia Federal de Córdoba, donde se ordenó la exclusión de Barros de la base de datos E-Apoc, no tiene incidencia gravitante en la causa traída a conocimiento de esta Sala pues el fundamento central de aquél decisorio giró en torno a cuestiones formales, producto de que la inscripción del nombrado había sido por una vía de hecho y sin el dictado de un acto administrativo previo que haya garantizado el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente, pero no se expidió sobre la materialidad de las operaciones por él celebradas.

Dicho ello, es imperioso tener en cuenta que, en esta causa no se encuentra discutida la inscripción de Barros en la base E-Apoc, ni que Curtiembre Arlei S.A. haya realizado efectivamente las exportaciones, ni tampoco se encuentra discutida la documentación aduanera, sino que la cuestión gira en torno a determinar si, en base a los elementos de prueba reunidos, resultan acreditadas las operaciones comerciales que la aquí actora





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

dice haber celebrado con el Sr. Barros y concluir, así, si corresponde la devolución de los créditos fiscales.

En concreto, la AFIP sostuvo que si bien las operatorias tienen -como elemento común- una apariencia de legalidad, ya que cumplen con las formalidades externas o documentales, en definitiva, no son más que imposturas o usinas de facturas apócrifas.

De esa manera, habrá de definirse si existe correspondencia entre la formalidad externa y la realidad de las operaciones facturadas con este proveedor ya que, en caso de no haberlas, no se habrá configurado el hecho imponible y, en consecuencia, la impugnación practicada por la AFIP será válida.

Al respecto, el art. 12 de la ley del Impuesto al Valor Agregado (N° 23.349) -al que remite el art. 43- dispone que solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación, agregando en el último párrafo que el cómputo del crédito fiscal solo será procedente cuando respecto del vendedor se hubiese perfeccionado el respectivo hecho imponible de acuerdo a lo previsto en los artículos 5° y 6° de dicho texto legal, punto este último que es, justamente, el que la AFIP puso en dudas pues la inconsistencia explicitada por el organismo se vincula a la participación de Barros como vendedor del producto luego exportado.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Al respecto, si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció en el precedente “Bildown” que, frente al pedido de devolución de créditos fiscales, no corresponde supeditar su procedencia al cumplimiento de las obligaciones fiscales de los proveedores calificados como apócrifos, pues ello equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, liberando al fisco de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por otros contribuyentes, mediante la transferencia de responsabilidad hacia un tercero (Fallos: 334:1854), también lo es que lo allí resuelto no implica, de modo alguno, que se releve al contribuyente que solicita el crédito fiscal, -en este caso Curtiembre Arlei S.A-, de la carga tendiente a demostrar y acreditar la veracidad de las operaciones supuestamente concertadas con sus proveedores, cuando las mismas fueron observadas por el organismo fiscal en base a indicios serios y concordantes.

En esa inteligencia fue que, posteriormente, en la causa “ADM Argentina S.A.” del 10/3/15, la Corte Suprema de Justicia de la Nación especificó que lo resuelto en “Bildown” era aplicable solo en aquellos supuestos donde la existencia y materialidad de las operaciones no se encontraba controvertida y que, además, resultaba claro que el art. 12 de la ley de IVA subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el gravamen, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado (CSJ 119/2013 ADM Argentina S.A. c/EN-AFIP-DGI-Resol.24/08-25/08 (DV-DyR2) s/ Dirección General Impositiva, sin cita de Fallos).





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Incluso, en el precedente “Feretti, Félix Eduardo”, también del 10/3/15, nuestro Máximo Tribunal puntualizó que además de la existencia de las operaciones, también se debe acreditar la identidad o correspondencia entre el proveedor de los bienes y el emisor del comprobante y recién, solo ante la verificación de todas estas condiciones, se puede calificar al crédito fiscal como legítimo (Fallos: 338:169).

De este modo, para la existencia del crédito fiscal no resulta suficiente que la documentación aportada sea formalmente válida, sino que, además, se debe acreditar la materialidad de la operación concertada y la legitimidad del crédito insinuado; cargas que, por lo demás, recaen sobre quien las invoca a su favor.

En esa línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido en materia probatoria que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCC deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad de los actos administrativos, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio. Además, quien invoca ciertos hechos como fundamento de su pretensión tiene la carga de acreditarlos, y si no logra cumplir con ello mediante la actividad probatoria desarrollada durante el juicio, corre el riesgo de que su acción sea rechazada (Causa CSJ S.515 XLIV.ORI del 6/6/17 y Fallos: 328:53).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Sobre tales bases, el agravio vinculado a que debía ser el fisco quien acredite la apocricidad de las operaciones no resulta atendible y, como tal, merece ser desestimado, máxime cuando la AFIP acreditó -en forma suficientemente fundada- con indicios graves, precisos y concordantes, la falta de veracidad de las operaciones celebradas con el proveedor Nelson Bartolo Barros, sin que el contribuyente haya logrado demostrar lo contrario, y ello sin perjuicio de la existencia de las constancias documentales en las cuales la actora sustentó su postura (facturas, comprobantes de retenciones, órdenes de pago y cheques librados), las que resultan insuficientes por sí mismas para acreditar la materialidad de las operaciones impugnadas.

Es que, ante las fundadas observaciones realizadas por el fisco al detraer los créditos insinuados por Curtiembre Arlei S.A ésta no acompañó, pese a haber tenido la oportunidad para hacerlo -tanto en sede administrativa como judicial-, elementos de convicción suficientes que corroboren y comprueben el circuito comercial y económico desplegado; considerando que las constancias documentales son inidóneas a los fines requeridos ya que, si bien evidencian un primer estadio probatorio, las mismas no poseen entidad para acreditar -por sí solas- las operaciones celebradas, pues “... en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica” (esta Sala I en “La Moraleja S.A. c/AFIP s/expedientes civiles”, del 1/8/06 y T.F.N., Sala B, "Correo Argentino S.A.", sent. del 25/10/04, www.l.l.online.com).





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

Por ello, y siendo que es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del IVA, resultan insuficientes por si solas las meras emisiones de las facturas (aun cuando estas cuenten con todas las formalidades extrínsecas e, incluso, con la validación o autorización de la AFIP), pues 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 (cfr. causa CSJN 848/2014 “Molinos Río de la Plata S.A. c/ EN - AFIP – DGI” del 25/8/15, sin cita de Fallos).

Así, una vez analizadas las constancias reservadas en Secretaría, entiendo que le asiste razón a la AFIP en su impugnación a los créditos fiscales insinuados por Curtiembre Arlei S.A., pues son el resultado de diversas fiscalizaciones y controles llevados a cabo, sin que la actora haya logrado demostrar la existencia real de las operaciones que están plasmadas en la documentación que se tildó de apócrifa.

Adviértase que, al interponer la acción, la actora solo adjuntó las resoluciones del fisco y los recursos de apelación interpuestos en sede administrativa, en tanto que la prueba informativa ofrecida estuvo dirigida a dilucidar, por un lado, si Barros había presentado las declaraciones juradas de IVA por los períodos fiscales 10/05 al 3/06 y si se le realizaron ajustes fiscales derivados de la inspección y, por el otro, a que la AFIP acredite los extremos en los que había sustentado sus impugnaciones (fs. 65 y 66 del expte papel).





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

De ello surge que la actora no acreditó la veracidad de las operaciones ni activó los mecanismos para hacerlo y, por el contrario, intentó invertir la carga de la prueba haciéndola recaer sobre el organismo tributario cuando, tal como se vio, fruto de las impugnaciones basadas en los indicios serios y concordantes, aquella pesaba sobre la contribuyente.

Además, resulta trascendente destacar que existen numerosas contradicciones y elementos que permiten inferir que las observaciones de la AFIP fueron fundadas y, ante la orfandad probatoria de la actora, no cabe sino convalidar la detracción de los créditos insinuados.

Así, por ejemplo, en el sumario administrativo derivado de la orden de intervención 36553/0, Barros, al ser indagado por funcionarios de AFIP, manifestó -entre otras cosas- que no operaba con entidades financieras; que no poseía inmuebles, ni barracas o depósitos donde acopiar la mercadería; que no era consignatario y que la Curtiembre Arlei S.A. se encargaba de realizar directamente los traslados de la mercadería que adquiriría (fs. 2/4 del sumario). Sin embargo, hay facturas donde la Curtiembre le abona a Barros los servicios de flete (por ejemplo, las facturas 3594, 3596, 3598, 3616, entre otras).

Más aún, de los anexos a esa inspección se observa que el 24/2/04 (es decir con anterioridad a los períodos fiscales cuyo reconocimiento de IVA se pretende en éstas actuaciones) la AFIP libró un requerimiento a Curtiembre Arlei S.A. solicitándole el detalle de la totalidad de las operaciones comerciales realizadas con el Sr. Barros desde el 1/1/02 (fs. 1 del cuerpo de circularización





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

a proveedores) y, en su respuesta, la contribuyente adjuntó un anexo con el reflejo de las operaciones aclarando que correspondían a “compras de cuero salado y su flete” (fs. 3/92).

A su vez, del cuerpo identificado como “bancos y cheques” se pudo constatar que la gran mayoría de los valores emitidos por Curtiembre Arlei S.A en pago de la mercadería supuestamente adquirida a Barros contaban con el cruzamiento y la cláusula no a la orden que impedía la circulación cambiaria de éstos, más no su cesión en los términos del art. 1456 del Código Civil, como así también se puede ver que las firmas insertas en los endosos no coinciden con la estampada por Barros en sus notificaciones administrativas.

De igual manera, en el cuerpo de la investigación del referido sumario, surge que, si bien la actividad principal en la que se encontraba inscripto Barros era la de “acopio y venta de lanas y cueros”, también declaró como actividad secundaria la de “transporte de carga de corta, media y larga distancia” y, pese a ello, no cuenta con un solo vehículo destinado a tal fin, como así tampoco de un espacio habilitado para el resguardo de la mercadería; no tenía empleados en relación de dependencia y exteriorizaba un patrimonio muy pequeño (fs.1/4), todo lo cual contribuye a sostener la legitimidad de la postura del fisco en su informe final de inspección (fs.145/154 del cuerpo principal del sumario).

Otro elemento trascendente de este sumario radica en que una vez que los inspectores de la AFIP se constituyeron en el domicilio fiscal declarado





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

por Barros en calle Pío XII N° 367 de la localidad de Cosquín, constataron que era inexistente (fs. 11).

Sin embargo, frente a todos esos argumentos Arlei, al interponer los recursos administrativos se limitó a exponer que las operaciones eran reales, que los comprobantes emitidos eran válidos y que se encontraba acreditado el circuito de pago. A tal efecto, acompañó las facturas emitidas por Barros, la impresión de verificación de CAI válido, las órdenes de pago y los recibos (fs. 769/774), sin aportar otros elementos probatorios dirigidos a la acreditación de la veracidad sustancial de las operaciones concertadas con Nelson Barros.

Nótese entonces que Curtiembre Arlei S.A., pese a tener la oportunidad para hacerlo, prácticamente no produjo prueba alguna tendiente a modificar las conclusiones de la AFIP y ello pese a que, antes de concertar las operaciones impugnadas, se encontraba en pleno conocimiento de que el Sr. Barros estaba siendo objeto de un proceso de inspección pues, como se dijo, Arlei fue uno de los proveedores a quienes la AFIP le requirió la remisión de toda la información vinculada a las operaciones concertadas con aquél.

En este punto no parece ocioso recordar que el [artículo 59 de la ley 19.550](#) establece que los administradores y representantes de las sociedades deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios, lo que lleva ínsito la adopción de las medidas necesarias a su alcance para garantizar el éxito de sus gestiones, la cual -traída al caso y a sabiendas de la inspección sobre su proveedor- hubiese consistido en reunir toda la documentación tendiente a avalar y acreditar la existencia o la veracidad de las





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

operaciones que realizaría con Barros y sobre las cuales luego solicitaría el reintegro del IVA por exportación.

Es que, tratándose de un régimen de excepción, el reintegro de IVA por operaciones de exportación está sujeto a reglas específicas (cfr. art. 43 de la ley del impuesto y la RG AFIP 1351/02), por lo que era el contribuyente quien debía demostrar que sus operaciones eran ciertas y veraces pues, ante el desconocimiento fundado del organismo en base a indicios graves y concordantes sobre la existencia de las mismas, desaparece el hecho imponible que habilita el pretendido reintegro (cfr. ya citado art. 5 de la ley de IVA).

Quiere decir, pues, que contrariamente a lo afirmado por Arlei, no se trata de poner a su cargo los efectos de los incumplimientos tributarios de su proveedor, sino que, ante las circunstancias constatadas acerca de aquel, la prueba producida para sustentar la veracidad de las operaciones impugnadas aparece como insuficiente para rebatir las conclusiones a las que arribó el organismo y que se derivan de los elementos recabados durante las inspecciones y demás expedientes administrativos. Por ende, cabe concluir que no se ha cumplido adecuadamente con la prueba que le es exigida para refutar la legitimidad de los actos cuestionados.

En definitiva, Curtiembre Arlei S.A. no logró rebatir los argumentos sostenidos por la AFIP ya que no aportó elementos suficientes que permitan tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica, extremos que constituyen el fundamento del IVA (Fallos: 314:745), máxime cuando se tiene dicho que “los créditos fiscales emergentes del





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

impuesto al valor agregado no deben prescindir del correlativo proceso generador de riquezas” (Fallos: 316:2832) y que el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas.

9. Que esta conclusión no se ve modificada por lo actuado en sede penal pues, descartada la prejudicialidad ante la inexistencia de una sentencia sobre la cuestión de fondo, surgen de aquellos elementos indiciarios suficientes para considerar que lo actuado por la AFIP fue legítimo, en tanto que Barros, pese a haber declarado operaciones por más de \$17.000.000 entre los años 2002 y 2006, aun así carecía de cuentas bancarias, de personal a cargo, de bienes propios y de barracas o depósitos donde desarrollar su actividad comercial (fs. 45/51).

También consta que el domicilio fiscal declarado era inexistente y que la Municipalidad de Cosquín informó que Barros no estaba inscripto en ninguna actividad comercial (fs. 45/51); que el contador Alberto Deleglise (quien actuó como profesional independiente en los expedientes donde Arlei solicitó los reintegros de IVA impugnados y era, a la vez, apoderado de la firma) señaló que su actuación la hizo a partir de la documentación que ya obraba en la empresa y que se encarga de realizar una verificación histórica de la conducta de cada uno de los proveedores (fs. 906/916), con lo cual de haberla realizado en forma adecuada con la colaboración del personal directivo de Arlei, debería haber observado que Barros era objeto de un proceso de fiscalización por parte Fisco y, por ello, casi como una verdad de perogrullo se le exigiría la acreditación de la materialidad de las operaciones concertadas con





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

aquél; que la Delegación Córdoba de la Policía Federal también constató la inexistencia del domicilio declarado por Barros (fs. 1010); que el empleado de Arlei Martín de Dios declaró haber tenido trato directo con el proveedor (no intermediario) Nelson Barros y que le constaba, por información recibida de los jefes de las barracas, que los traslados de los cueros se hacía con remitos y tickets de balanzas públicas (fs. 1032/1033) y, no obstante ello, Arlei no acompañó ninguno de estos elementos en el trámite administrativo ni en la presente causa contenciosa; que la Dirección General de Rentas de Salta informó que no se registraban antecedentes fiscales de Barros por no ser contribuyente (fs. 2231); que el SENASA dijo que aquél carecía de establecimiento habilitado (fs. 2244) y que la Dirección General de Rentas de Santiago del Estero informó que no registraba liquidación de impuestos derivados de guías de productos de tránsito durante el período 2001/2005 (fs. 2247). Todo lo cual me permite concluir que las observaciones de la AFIP fueron fundadas en indicios serios y graves respecto de la ilegitimidad de las operaciones invocadas como generadoras del crédito fiscal insinuado, sin que Curtiembre Arlei S.A. haya activado los mecanismos probatorios que tenía a su alcance para desvirtuarlos.

Es que no se presentaron remitos de mercadería, guías de transporte, tickets de pesaje, habilitaciones de SENASA para el traslado de los cueros o cualquier otra documentación relevante, resultando insuficientes los elementos acompañados en la causa penal en tal sentido e invocados por la quejosa, pues tal como lo sostuvo el magistrado de la instancia anterior, si bien podrían servir de indicios en el plano económico contable resultan insuficientes





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

para validar la existencia de créditos fiscales, debiéndose recordar en este punto que la valoración que se haga de la prueba en el ámbito tributario se dirige a dar prevalencia al principio de la realidad económica, por lo que el reconocimiento del crédito fiscal requiere la estricta comprobación de la veracidad de las operaciones que se invocan como hechos imponibles o, dicho de otro modo, la legitimidad del crédito, no bastando las pruebas rendidas en sede penal para ello.

Además, tampoco puede soslayarse que para que el contribuyente pueda computar 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 IVA en la etapa anterior (cfr. CSJN, Fallos: 314:745 y C.Cont.AdmFed., Sala III, in re "Molinos Río de la Plata S.A c/ AFIP- DGI s/proceso de conocimiento" sent. del 3/07/12), todo lo cual tampoco acontece en autos, pues las compras realizadas por Barros, en su gran mayoría, no se encuentran respaldadas por comprobantes (cfr. conclusiones del informe final de inspección de AFIP y luego reiteradas en las resoluciones que rechazaron los recursos de apelación) y en ninguno de los expedientes tramitados o invocados como prueba consta -ni siquiera en grado de indicios- que las compras de Barros estén debidamente documentadas y que, por ellas, se haya pagado el IVA correspondiente.

Sobre este punto, corresponde reiterar que el régimen de reintegro es un procedimiento al que los exportadores adhieren voluntariamente y





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

quienes pretendan acceder al mismo, deberán ajustarse a los requisitos y condiciones establecidos a dichos fines, no pudiendo desconocer las normas de cumplimiento que reglamentan la materia y, por ello, para que proceda el reintegro de créditos fiscales por exportaciones, debe darse acabado y estricto cumplimiento a lo establecido en el régimen normativo al que se hizo referencia anteriormente; lo cual importa -asimismo- que dichas obligaciones deberán encontrarse cumplidas respecto del IVA facturado con anterioridad a la presentación de la correspondiente solicitud (cfr. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, en “Importadora y Exportadora del Norte S.A. c/.EN-AFIP-DGI” del 17/2/21).

En esta inteligencia, dicha Cámara argumentó “... que cuando el ente recaudador se ocupa en forma puntual y específica de enunciar y demostrar aquellos extremos que tornan carentes de credibilidad a las operaciones invocadas y avalan el carácter apócrifo atribuido a la facturación emitida -circunstancias que, por lo demás, no fueron desvirtuadas por la apelante quien no aportó elementos de prueba suficientes para controvertir los reunidos por el Fisco en la etapa administrativa-, resulta aplicable la interpretación que sostiene que la simple aportación de facturas y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables no son suficientes para que se proceda, sin más, a la devolución del crédito fiscal abonado en etapas anteriores, sino que para ello -y en vista de las singulares circunstancias configuradas respecto del mencionado proveedor, que permiten dudar seria y fundadamente acerca de la veracidad de las transacciones que se le atribuyen-, debe exigirse además que dicho crédito se encuentre avalado por la existencia real y comprobable de las





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

operaciones efectuadas" (Sala I, "Nidera SA c/ AFIP y otro s/Dirección General Impositiva", sent del 20/03/12, con cita de los autos "Calimboy S.A" de la Sala II, sent. del 20 de mayo de 2010; de los autos "Cargill SACI", Sala IV, sent. del 7 de abril de 2011; y los autos "Molino Río de la Plata S.A.", sent. del 20 de diciembre de 2011, www.pjn.gov.ar).

Y es que no puede soslayarse que, frente a la natural dificultad que pesaría sobre el organismo fiscal si tuviera que probar la "no existencia" de las operaciones observadas, es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de demostrar por distintos medios de prueba sobre la verdad de sus dichos (cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, autos "Foods Land S.A. c/ EN - AFIP DGI Resol. 8/10 y 156/10 (DEX) s/Dirección General Impositiva", del 28/08/2014, publicada en www.cij.gov.ar/sentencias).

En orden a la prevalencia de la realidad económica, corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión y presentación de una factura de venta, con relación a bienes inexistentes, pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, podría dar origen a un crédito fiscal a favor de quien invoca ser su comprador, lo que no se condice con la naturaleza plurifásica no acumulativa propia de este impuesto y, en este caso, sería satisfecho por la AFIP con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas (Fallos: 314:745).

Solo a mayor abundamiento se destaca que la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

c/Dirección Gral. Impositiva” (Fallos: 326:2987), que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el mismo no tiene aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario por tratarse de actos carentes de sinceridad.

En definitiva, y por todas las razones vertidas, considero que debe **RECHAZARSE** el recurso deducido por Curtiembre Arlei S.A. y, en consecuencia, **CONFIRMARSE** la sentencia apelada, con costas a la vencida pues no advierto razones para apartarme del principio objetivo de la derrota en juicio (art. 68, primer párrafo del CPCC). **ASÍ VOTO.**

A idéntica cuestión planteada los doctores Ernesto Solá y Santiago French dijeron:

Que por compartir los fundamentos y la solución del caso, adherimos al voto que antecede.

Como resultado de la votación precedente, el Tribunal

RESUELVE:

I.- RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto por Curtiembre Arlei S.A. y, en su mérito, **CONFIRMAR** la sentencia del 2/11/22, por las razones dadas en los considerandos. Con costas a la vencida (art. 68, primer párrafo del CPCCN).

REGISTRESE, notifíquese, publíquese en los términos de las Acordadas 15 y 23 de 2013 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y devuélvase la causa al Juzgado Federal de Salta N° 1.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE SALTA - SALA I

LGO

