**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Las Malvinas son argentinas

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2022-44100539-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 4 de Mayo de 2022

**Referencia:** Herrero Clelia. Sentencia. Apoc

---

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Rubén Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el **EX 2019-111541442-APN-SGAI#TFN**, caratulado "**HERRERO, CLELIA RAQUEL** S/RECURSO DE APELACIÓN"

**La Dra. Guzmán dijo:**

I.- Que mediante RE-2019-111541335-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 29 de noviembre de 2019, mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 3/2017 a 3/2018, ambos inclusive. Se liquidan intereses resarcitorios y se aplica multa con sustento en los artículos 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Explica que, a raíz de la fiscalización efectuada, a través de datos obtenidos por medios informáticos, tercerizaciones, los funcionarios fiscales concluyeron que realizó operaciones con proveedores que fueron considerados apócrifos.

Dice que las pruebas ofrecidas durante la fiscalización fueron invalidadas produciéndose un estado de indefensión.

Señala que con los proveedores cuestionados realizó operaciones vinculadas con el giro del negocio y que fueron instrumentadas en documentos que cumplieron con las exigencias normativas establecidas por la administración. Agrega que, una vez realizada las compras, sus proveedores emitían las facturas electrónicas, aprobadas por la AFIP, y se las entregaban. En ese momento, dice, verificaba el CAE y a su vez, que el emisor no se encuentre en la base de datos APOC y pagaba la operación. Destaca que un CAE autorizado por la propia administración es la prueba máxime con la que un contribuyente puede contar.

Sostiene que le causa agravio el acto que impugna reposa en la exigencia -a su criterio- que le enrostra el ente fiscal, de controlar y/o auditar a sus proveedores, pretendiendo que asuma funciones que le son propias a la administración.

Enumera los requisitos que exige la norma aplicable para la procedencia del cómputo del crédito fiscal y afirma que se han configurado todos los extremos requeridos. La veracidad de las operaciones dice, se encuentra acreditado en autos. De tal forma, a su criterio, concurren en la especie los dos aspectos que configuran el hecho imponible, el material y el formal.

Manifiesta que un análisis pormenorizado del contenido del acto cuestionado concluye que el mismo reposa en presunciones y no en hechos que se encuentren probados. Es más, señala, se advierte prejuzgamiento en el accionar fiscal que no se condice con la prueba y la motivación que debe respaldar el acto administrativo.

Con respecto a la sanción aplicada, cuestiona la utilización de presunciones de presunciones. Es decir, a su entender, el juez administrativo no utilizó hechos probados para la utilización de presunciones, sino que presumió el hecho inferente, en contradicción con lo que exige la ley y doctrina. Por ello, considera que no se ha probado la conducta dolosa que se le enrostra. Por ello, considera que no se encuentra acreditada la existencia de fraude alguno que pueda atribuírsele en tanto no existen constancias en autos que acredite su participación en alguna maniobra dolosa contra el Fisco Nacional.

Cita doctrina y jurisprudencia que abona su posición.

Acompaña prueba documental y hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2020-61508192-APN-DTD#JGM, contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone peticiona se confirme el acto venido en recurso, con costas. Asimismo, informa que las actuaciones administrativas correspondientes a la causa fueron acompañados al EX2019-111539593-APN-SGAI#TFN en trámite ante la Vocalía de la 11° Nominación, Sala D.

III.- Que mediante PV-2020-81750990-APN-VOCII#TFN se elevaron las presentes actuaciones a conocimiento de la Sala "A" a fin de considerar su acumulación con el expediente en trámite ante la Sala D y con fecha 2/12/2020 se elevó a consideración del Tribunal en Pleno a esos efectos.

Mediante PV-2021-7370268-APN-SGAI#TFN, la Secretaría General de Asuntos Impositivos informa que en la mencionada causa que tramitara ante la Sala D recayó sentencia con fecha 11/2/21.

Con fecha 5/10/2021 Secretaría General de Asuntos Impositivos incorporó los antecedentes administrativos de la causa.

Mediante PV-2022-28665833-APN-VOCII#TFN y toda vez que no existen medidas de prueba ofrecidas por las partes, se elevó la causa a conocimiento de la Sala A y finalmente se dictó el llamamiento de autos a sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende del informe final de inspección que obra a fs. 199/203 del cuerpo IVA 1 y 2 (Vid. IF-2020-58016265-APN-DTD#JGM e IF-2020-58017010-DTD#JGM) ante la presunción de cómputo de créditos fiscales originado en operaciones con proveedores incluidos en la base E APOC y proveedores observados.

Notificada del inicio de la fiscalización, la recurrente prestó su conformidad, constatándose que en el domicilio comercial realiza la actividad declarada, esto es, la venta al por menor de indumentaria de bebés y niños (Vid. acta de fs. 4 del IF-2020-58014770-APN-DTD#JGM).

De acuerdo con lo que manifiestan las actuantes, la recurrente no dio cumplimiento a los requerimientos formulados, no exhibió los libros IVA Ventas e IVA Compras, ni documentación respaldatoria. Recién ocho meses después de iniciada la fiscalización, la recurrente presentó mediante Multinota, fotocopias de facturas de compra correspondiente al periodo fiscal 2017.

Cabe señalar que de las actuaciones surge que la recurrente fue notificada, frente al planteo de nulidad que efectuara con fecha 31/7/2018, que nunca fue fiscalizada por la impugnación de créditos fiscales por utilización de facturas apócrifas (vid. fs. 7/19 del IF-58014770-APN-DTD#JGM).

Asimismo, obran en las actuaciones sendas notas de la recurrente en las que solicita plazo para cumplir con los requerimientos efectuados (vid. fs. 19/21 del IF-58014770-APN-DTD-JGM, 139/143 del IF-2020-58016110-APN-DTD#JGM, entre otras). Finalmente, acompañó documentación vinculada con sus operaciones (ver cuerpo auxiliar documentación aportada por la recurrente, vid. IF-202057678956-APN-DTD#JGM e IF-2020-57680314-APN-DTD#JGM)

De los sistemas informáticos de AFIP se obtuvieron las declaraciones juradas presentadas por los períodos involucrados en la fiscalización correspondiente al impuesto al valor agregado. No se observaron las retenciones efectuadas, las que fueron realizadas por las empresas emisoras de las tarjetas de débito y crédito, entidades bancarias y empresas prestadoras de servicios públicos (vid. fs. 144/153 del IF-2020-58016110-APN-DTD#JGM e IF-2020-58016184-APN-DTD-JGM).

Del análisis de la información vinculada con los débitos fiscales (requerimientos a los Bancos, tarjetas de crédito) no se observaron los declarados.

Con respecto a los créditos fiscales y ante la ausencia de Libros IVA Compras, se obtuvo información de las bases de datos del organismo fiscal. Los actuantes se focalizaron en el análisis de los proveedores. Se menciona que durante el período 01/2016 a 03/2017, en las bases del ente fiscal solo figura un solo proveedor, Solo Chicos S.A., que no presenta inconsistencias sistémicas ni se encuentra incluido en la base E.Apoc.

Ahora bien, durante el período 4/2017 a 3/2018 se encontraron 21 proveedores que representaron el 90% del total de las compras del período. Las facturas electrónicas analizadas fueron solicitadas desde dos IP, aún cuando los proveedores analizados tienen diferentes domicilios y en el 80% de los casos son personas físicas (vid. cuerpo auxiliar Información sistemas, IF-2020-58012844-APN-DTD#JGM, IF-2020-58012945-APN-DTD#JGM, IF-2020-58013038-DTD#JGM e IF-2020-58013115-APN-DTD#JGM).

Con respecto a los proveedores con inconsistencias sistémicas, cabe señalar que se efectuaron visitas a los domicilios comerciales/fiscales, labrando actas de constatación, no obteniéndose resultados positivos, ya sea porque los domicilios visitados se corresponden con casas precarias, sin numeración, no pudiéndose identificar el domicilio, como sucedió con los proveedores Rodríguez, Ricardo Alberto; Barba Mérida, María Yolanda; Pérez, Franco Damián y Galiano, Daniel Alejandro.

En otros casos, los domicilios visitados corresponden a viviendas particulares en las que las personas dijeron desconocer a los proveedores o, simplemente, los funcionarios fiscales no fueron atendidos. Ejemplo de ello, son los casos de: Muroo S.R.L.; Cejas, José Nicolás; Torres, Oscar Omar; Silvero, Jonatan Mariano y Silvero, Alexis Nahuel.

Finalmente, existe otro grupo de proveedores que denunciaron domicilios fiscales que visitados, pertenecen a otras empresas o que, los actuantes fueron atendidos por personas que manifestaron desconocer a los

proveedores. Tal circunstancia ocurrió en los casos de: Salvo Viale, Pablo David; Gauna, Martín Eduardo; Nieto, Emanuel Darío; Cubilla, Facundo Brian; Acosta, Alejo Nahuel; Roda, Ana María (Vid. fs. 155/175 del IF-202058016184-APN-DTD#JGM Y FS. 176/186 del IF-2020-58016265-APN-DTD#JGM, Cuerpos IVA 2, partes 3 y 4).

Debe dejarse constancia que, en todos los casos, los proveedores fueron requeridos además por carta y no se obtuvo respuesta.

Por último, se impugnaron las operaciones realizadas con proveedores que obran en la base E-APOC del organismo fiscal. En estos casos, los antecedentes se encuentran digitalizados y existen actas de constatación de los domicilios. De tal forma, de las actuaciones fiscales surge que:

**1.- MORINIGO, Miguel Ángel:** La fiscalización concluyó que es un contribuyente sin "sin capacidad económica" e incluido en la base el 3/10/2017. De las facturas acompañadas por la recurrente, se desprende que las operaciones fueron pagadas en efectivo o con cheques en los que no se identifica el perceptor. No se aportaron datos que esclarecieran la forma de cancelación o como fue contactado el proveedor. No fue localizado en su domicilio fiscal y/o comercial o el que figura en las facturas. El domicilio fiscal pertenece a otros contribuyentes que se encuentran vinculados con irregularidades fiscales. No presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias o al valor agregado. No registra empleados en relación de dependencia ni proveedores de mano de obra. No posee bienes registrables. No registra movimientos comerciales o económicos (Vid. IF-2020-58020329-APN-DTD#JGM, la documentación acompañada en los IF-2020-58018608-DTD#JGM, IF-202058018697-DTD#JGM, IF-2020-58018809-DTD#JGM, IF-2020-58019913-DTD#JGM, IF-58020112-DTD#JGM, fs. 13/67 del cuerpo auxiliar documental 2 incorporado en IF-2020-57680314-DTD#JGM, fs. 17/20 del cuerpo 3IVA incorporado en IF-202058014948-DTD#JGM e informes obrantes en fs. 31/39 y 49/50 del IF-2020-58018893-DRD#JGM).

**2.- MINO, CLAUDIO FRANCISCO**: Se encuentra incluido en la base E.APOC con fecha 2/1/2018, bajo la condición "en proceso de constatación". Las facturas acompañadas se corresponden con operaciones realizadas los meses de abril, mayo, junio, agosto y septiembre de 2017 y recibos sin firmas ni aclaraciones de ningún, obrando en alguno de ellos constancia de cheques, que no identifican el perceptor y en otros, consta pago en efectivo. No se aportaron datos sobre la forma de cancelación de las operaciones, resúmenes de cuenta ni la forma en que se contactó con el proveedor.

El proveedor no pudo ser localizado en los domicilios fiscal o alternativos relevados. No contestó los requerimientos. Presentó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado sin movimiento o con relación débito-crédito de 1 hasta el período 9/17. Declaró ingresos en el impuesto a las ganancias por los periodos 2013 y 2014, sin ingreso de impuesto o por montos exiguos. Emitió facturas por electrónicas hasta el período fiscal 2017, relevándose facturas de venta por los períodos comprendidos entre 6/15 a 9/17 por un importe de $ 64.312.172. Se desempeñó en relación de dependencia para varias empresas, con modalidad contractual "a tiempo parcial determinado" (vid. fs. 129/170 del cuerpo auxiliar Doc. 2 incorporado en IF-2020-57680314-DTD#JGM y la documentacion e informes incorporados en los IF-202058014948-DTD#JGM (fs. 25/27) e IF-2020-58017900-DTD#JGM (fs. 39/44)).

**3.- RAMIREZ PETER JHON CARMEN:** Consta en las actuaciones que fue incluido en la base E.APOC bajo la condición "en proceso de constatación" con fecha 30/1/2018. Las facturas aportadas corresponden a los meses de mayo, junio y julio de 2017. Existen recibos sin firmas ni aclaraciones de ningún tipo y en un caso, con una firma sin aclaración. La cancelación se efectuó en efectivo en un caso y el resto con cheques con las firmas al

dorso sin individualizar. No se aportaron datos sobre la forma de cancelación de las operaciones. No se aportaron datos bancarios ni datos relaciones con la forma en que se contactaron con el proveedor. No fue localizado en los domicilios fiscal/alternativos. Declara servicios de publicidad, servicios de gestión y logística para transporte de mercadería y venta al por mayor de artículos de librería y papelería.

Se desprende que durante el período 1/15 a 6/18 emitió 1347 comprobantes por 56.871.382, facturando conceptos tales como ropa, servicios incluyendo combustibles y peajes, papel. No posee bienes registrables. No posee cuentas bancarias ni bienes registrables. Presentó declaraciones juradas del impuesto al valor agregado con relación debito/crédito cercano a 1. No presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias. No registra compras efectuadas e informadas por terceros a excepción de los meses 9/15 y 12/17. Con estos elementos, el organismo fiscal concluyó que se estaba frente a un contribuyente "sin capacidad económica" y "sin capacidad financiera" para efectuar las operaciones (vid. IF-2020-58017685-APN-DTD#JGM).

**4.- NARANJO, BLANCA EMILIA:** Surge de las actuaciones acompañadas que la contribuyente fue incluida en la base E.APOC con fecha 30/1/2018 bajo la condición "en proceso de constatación".

Las facturas acompañadas por la recurrente corresponden al período comprendido entre los meses de abril, mayo, julio a septiembre de 2017. Acompañó recibos sin firmar, aclaraciones sin ningún tipo, constando en el dorso detalle de cheques o efectivo, no individualizados. No se aportaron datos sobre la forma de cancelación de las operaciones. No se aportaron resúmenes bancarios, así como tampoco informó como se contactó con la proveedora.

Se concurrió al domicilio fiscal, que corresponde a un edificio de características precarias que no se condice con las ventas declaradas. Presentó declaraciones juradas del impuesto al valor agregado con relación débito/crédito cercano a 1. No presentó declaraciones juradas correspondiente al impuesto a las ganancias. No posee bienes registrables. No posee acreditaciones bancarias. No declara empleados en relación de dependencia. Es jubilada y percibe haberes mínimos. Emitió facturas electrónicas por un monto aproximado de $ 18.000.000.- en los períodos 2015, 2016 y 2017. Con los elementos reunidos, el ente fiscal concluyó en la falta de capacidad económica, patrimonial y financiera por lo que se la incluyó en la base E.APOC (vid. IF-2020-58021705-APN-DTD#JGM).

**5.- PUBLICALL GROUP S.R.L.:** De acuerdo con las actuaciones administrativas se desprende que fue incluido en la base E.APOC bajo la condición "en proceso de constatación", con fecha de inclusión el 13/11/2017.

La recurrente aportó una factura por venta de ropa emitida en el mes de noviembre de 2017 y recibo con firma sin aclaración ni individualización de la forma de pago. No se aportaron datos vinculados con la forma de cancelación ni de contacto con el proveedor.

No fue localizado en los domicilios denunciados. No contestó los requerimientos emitidos. Presentó las declaraciones juradas correspondientes al impuesto al valor agregado con relación debito/crédito cercano a 1 por los períodos 8/15 a 10/17. No presentó declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias. No posee bienes registrables ni cuentas bancarias. No posee empleados en relación de dependencia. No se registran compras de bienes a terceros. De su facturación surgen operaciones por $ 26.949.758. Con esos elementos, el ente fiscal concluyó que emitió facturas electrónicas por varias actividades imposibles de realizar únicamente por una persona física, sin capacidad económica y financiera para realizar (Vid. IF-2020-58221509-APN-DTD#JGM)

**6.- POLITECNICH GROUP S.R.L.:** Fue incluido en la base E.APOC con fecha 21/11/17, como consecuencia de una fiscalización que se inició bajo la condición de "usina de única actividad".

Se realizó una visita al domicilio fiscal y comercial, no encontrando número de puerta. Consultados los vecinos manifestaron desconocer la firma.

La recurrente aportó facturas por venta de ropa emitidas en los meses de agosto y septiembre de 2017 y un recibo sin firma ni aclaración de ningún tipo. Constan detalles de cheques que no pudieron ser individualizados toda vez que no se aportaron resúmenes de bancos ni datos relacionados con la forma de pago y/o contacto con el proveedor.

Con sustento en los elementos detallados, la administración fiscal impugnó los créditos fiscales producto de las operaciones con los proveedores detallados supra. Con fecha 30 de mayo de 2019 se dictó el acto que confirió vista de los cargos formulados y de la conducta penal achacada. No obstante encontrarse debidamente notificada la recurrente no ejerció su derecho de defensa, concluyendo el juez administrativo con el acto determinativo ahora en crisis.

V.- Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones impugnables.

Resulta pertinente destacar que la defensa de la actora a lo largo de su escrito recursivo consiste –fundamentalmente- en sostener que las operaciones se realizaron, que se pone en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal así como que le resultan inoponibles las pretendidas irregularidades de sus proveedores y que no pudo participar en los cuestionamientos efectuados por el ente fiscal.

Sobre el particular, como viene sosteniendo la suscripta, si bien de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la no localización de alguno de los proveedores, falta de capacidad operativa de los mismos, la falta de acreditación del circuito financiero, etc, elementos que en su en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que “…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de

indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

VI.- Que con relación a las operaciones cuestionadas respecto a los proveedores observados, cabe señalar que su impugnación resulta razonablemente efectuada. En efecto, tal como se desprende de los hechos relatados en el informe de inspección, el fisco nacional ha demostrado suficientemente que las facturas eran apócrifas, sustentando su pretensión objetiva a través de hechos externos y razonables, como la no localización de las empresas y contribuyentes en sus domicilios, los testimonios que afirman desconocer a las firmas, inexistencia de bienes registrables y cuentas bancarias, la falta de presentación de declaraciones juradas y pago de impuestos, que lo llevaron a sostener fundadamente que aquellos no pudieron desarrollar la actividad económica alegada.

Ello así, del texto del artículo 12 de la ley del I.V.A. y normas complementarias, resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al I.V.A. y que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

A su vez, en todos los casos, la norma exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios.-

En tal sentido, cabe traer a colación la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en numerosos pronunciamientos (vid. por todos “Impulso S.A.”, 27/3/98), en la que se sostuvo que “de la de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la “doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal”. En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Dicho criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en la causas “ADM Argentina SA” y “Molinos Rio de la Plata S.A.” de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció 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 de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente”.

En ese contexto y de acuerdo con el relato efectuado, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal -tal como se dijo- pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos

proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes.

En atención a lo expuesto, el *thema decidendum* queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente y ello es así porque descriptas las irregularidades, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

En virtud de lo expuesto, debe destacarse que la actora no aportó probanza alguna para acreditar la existencia de las operaciones impugnadas, limitándose a efectuar afirmaciones dogmáticas desprovistas de todo respaldo, pese a contar con amplias posibilidades para su prueba ante esta instancia.

En tal sentido, preciso es recordar lo sostenido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Romane S.A. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, de fecha 29/10/2015, donde señaló que “... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re “Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI”, del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re “Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI”, del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, del 29/11/2012).-

Por ello y en orden a lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 3/2017 a 3/2018. Con costas.

VII.- Que con respecto a la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), los agravios de la recurrente se centran en cuestionar la aplicación de presunciones para encuadrar su conducta y en la inexistencia de accionar doloso de su parte.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un

artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En efecto. El puntual argumento expuesto por la recurrente encuentra respuesta en la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en la causa Mazza Generoso y Mazza Alberto”, que contrariamente a lo sostenido por la actora, no advierte la imposibilidad de aplicar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley 11.683, cuando la determinación se efectúa sobre base presunta, sino que si bien las presunciones consagradas en el artículo 18 de la ley 11.683 resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, **sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.**

En virtud de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia precedentemente expuesta se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en el art. 47, incisos b) de la 11683 (t.o. vigente), pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, habiendo presentado declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de lo señalado en los Considerandos . De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado, que –por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada. Con costas.

**El Dr. Marchevsky dijo:**

Que adhiere a la solución propiciada, votando en el mismo sentido, habiéndome expedido en temas análogos entre otros, en la causa “Arre Beef S.A. s/apelación” del 21/09/2018, a cuyos fundamentos cabe remitirse en mérito de la brevedad.-

Que, por lo expuesto, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada. Con costas

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1° Nominación (art. 184 de la ley 11683),

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.04 15:55:49 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.04 16:45:28 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.04 16:45:30 -03:00