Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-105684872-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 23 de Septiembre de 2025

Referencia: EXPTE. N° 49.486-I; Vicente López y Pinto Confecciones SA; IVA; GCIAS.; SALIDAS

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 Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el EXPTE. N° 49.486-I, caratulado: ***“Vicente López y Pinto Confecciones SA s/apelación-“.***

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 130/158 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 20/11/2018 de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 01/2016 a 4/2017, a las ganancias, período fiscal 2016 y ganancias –salidas no documentadas-, por las erogaciones efectuadas en los períodos 4, 7, 9, 10, 11 y 12/2016; con más los intereses resarcitorios y se aplica multa en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11683 correspondiente al IVA por los meses 01 a 03/2017.

En primer término, la recurrente se agravia por la ausencia de tratamiento de la prueba ofrecida en la instancia anterior. Advierte que resulta claro que tanto con la prueba informativa como la instrumental se hubiera constatado el deficitario control que tenía el fisco sobre los contribuyentes a los cuáles otorga la CUIT.

En cuanto al fondo, expresa que es una sociedad anónima con fecha de cierre de ejercicio al 31 de diciembre, cuya actividad principal es la de “Confección de prendas de vestir n.c.p., excepto de piel, cuero y de punto”.

Con relación a las tareas desarrolladas por los inspectores, considera que los cargos imputados se sostienen en requerimientos o citaciones postales a clientes y proveedores, y en las respuestas de ellos, obtenidas por el mismo medio, sin chequear personalmente la veracidad de las constataciones. De tal forma, advierte que la información así recabada es endeble y de escaso o nulo valor probatorio.

Señala que la incorporación a la base E-Apoc de los proveedores impugnados es posterior a la fecha de las operaciones cuestionadas. Asimismo, considera que no es ella a quien le correspondía verificar la capacidad económica, financiera y material de sus proveedores, pues sólo tenía y tiene a su cargo controlar la validación de sus inscripciones y de las facturas emitidas, lo que así hizo. Destaca que de la resolución apelada no surge acto

administrativo alguno dictado por autoridad competente que disponga la inclusión de los proveedores impugnados en la base de datos referida, tampoco que en ningún momento y por ningún medio se les haya notificado.

En punto al ajuste de salidas no documentadas, destaca la incoherencia de asociar a la factura apócrifa con el instituto, con independencia del seguimiento de la ruta del pago que, dice, en definitiva nutre y da nacimiento a ese tributo especial.

Sostiene que quien finalmente cobre el cheque librado por el contribuyente no necesariamente debería ser el beneficiario oculto que ha sido previsto en el régimen de salidas no documentadas. En efecto, añade, seguramente en razón del ordenamiento vigente, aquél ha recibido mediante el paso muy próximo de mano en mano, el instrumento de quien no quiere darse a conocer, y el ente fiscal, no indaga tal situación, sino que limita sus acciones a considerar configurados los presupuestos de la figura de la salida no documentada.

Concluye que resulta absolutamente verosímil que existiendo un cobrador del cheque o un endosante identificados, pierde sentido la instauración del régimen.

Finalmente, entiende que el ente fiscal no ha comprobado ninguna de las infracciones tipificadas en el art. 47. Invoca la aplicación del principio de la personalidad de la pena, mediante la cual sólo es imputable la persona que incurrió en una conducta culpable.

Cita abundante doctrina y jurisprudencia.

II. Que a fojas 173/196 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone solicita se confirmen las resoluciones apeladas. Hace reserva de la cuestión federal.

III. Que a fojas 213 se elevan los autos a consideración de la sala “A” y finalmente se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que como resultado de la fiscalización iniciada a la firma, el organismo fiscal detectó supuestas irregularidades con relación a algunos proveedores. Luego de ello y al no haber aportado la documentación requerida, se iniciaron sendas circularizaciones.

Al respecto, se circularizaron a los proveedores observados a fin de que detallen la actividad desarrollada, su vinculación comercial con la actora y para que aporten el detalle de las operaciones de compra y/o venta de bienes y/o servicios celebradas con aquélla.

Asimismo, se circularizaron a los Bancos Credicoop, Santander Río, Nación Argentina, Francés y Provincia de Buenos Aires solicitando fotocopias de ciertos cheques detallados en listado a fin de que se indique endosantes y/o beneficiarios de cobro.

Luego se le cursaron a la totalidad de clientes que surgen del libro de IVA-Ventas para que informen el detalle de las operaciones realizadas con la recurrente e indiquen si se trata de compra de mercadería o contratación del servicio de confección con suministro de insumos tipo “fasón” a los efectos de analizar la posibilidad de reconocimiento de costos en el supuesto de la venta de mercadería. Las respuestas de algunos clientes, a saber: Zowner SA y Third Time SA informaron que se tratan de contratación del servicio de confección con suministro de insumos tipo “fasón”; Las Blondas SA indicó que tiene una relación comercial con la actora de compras de productos terminados (prendas de vestir); Kowsef SA informó que fueron por ser

servicios de confección y Mazalosa SA no contestó.

A su vez, las entidades bancarias aportaron copia de los anversos y reversos de los cheques utilizados para cancelar dichas operaciones. En ese sentido, se observa que se trata de cartulares endosados a nombre de la actora como beneficiaria en el cobro, a nombre de la firma Pergamino Automotores SA -utilizado para la compra de un vehículo marca Renault Fluence a ésta, utilizando el cheque N° 00429553 por $ 200.000.-, que no son los presuntos proveedores destinatarios de dichos pagos.

Por otra parte, se observa de los recibos aportados un número significativo de pagos bajo la modalidad de pago en "efectivo" y que los cheques utilizados para cancelar dichas operaciones son todos cheques de "terceros".

Del seguimiento de los cheques endosados y que fueran utilizados por la actora para cancelar las operaciones observadas, se constató mediante circularización que: -DMS y Asoc de Daian M. Museri M. y Zajdweber Sociedad de Hecho: el cheque N° 76721847 informado por la recurrente como entregado a Carrozo Alan Sebastian de fecha 20/5/2016 por la suma de $ 67.253.24.- del Banco Galicia, la beneficiaria manifiesta que fue recibido de la firma actora como contraprestación de ventas realizadas a aquélla; Endler Roberto: no se obtuvo respuesta; Procesadora Textil Parque SA: el cheque N° 10827541 de fecha 25/8/2016 por la suma de $ 33.454,08.- indicado como entregado a Romero Enrique Alberto, la beneficiaria manifiesta que fue recibido de la actora como contraprestación de servicios prestados; Procesadora del Carmen SRL: el cheque N° 10827304 indicado por la recurrente como entregado a Lugo Enzo Ariel de fecha 29/07/2016 por la suma de $ 60.000.- del Banco Galicia, la beneficiaria manifiesta que fue recibido por la actora como contraprestación de ventas realizadas a aquélla; Bogunovich César Diego: el cheque N° 00219536 utilizado para cancelar operaciones con el proveedor Zouz SA de fecha 13/4/2017 por $ 28.000.- del Banco BBVA Frances SA fue emitido por Rafaela Alimentos SA y utilizado para cancelar la Liquidación N° 0029-00034916 emitida por aquella firma a Bogunovich C. por la adquisición de "cerdos", dicho instrumento fue informado por la actora por igual suma. De la respuesta de la entidad bancaria surge que dicho cartular asciende a la suma de $ 57.639.- coincidiendo con la respuesta brindada por el Sr. Bogunovich.

En punto a los pagos efectuados al proveedor Zouz SA surge que en dos recibos (Nros 2/386 y 2/387) de fecha 26/1/2017 y 30/1/2017 respectivamente, figura un mismo número de cheque del Banco Francés N° 00770955 por la suma de $ 30.000.- para el pago de dos facturas distintas (Nros. 405 y 406).

Así ello, el ente fiscal presume que en ningún caso pudo observarse que los valores señalados por la actora fueron a parar a los presuntos proveedores.

Por otra parte, con relación a los proveedores Romero Enrique Alberto y Avalos Fabio, de la consulta de la base de datos se constató que solamente sufrieron percepciones para los años 2016 y 2017 por "Transporte de carga entre Argentina y países extranjeros" y por "Locaciones de obras y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia". Esto evidenció que aquellos no registran operaciones de compras o gastos de servicios (ej. Telefonía, luz eléctrica, gas, gastos bancarios, etc), deduciendo una falta de actividad.

Por su parte, habiéndose circularizado a los proveedores de internet resultó de interés la información brindada por la firma Cablevisión SA indicando como usuaria a la Sra. Galán Elizabeth Belén respecto del proveedor Zouz SA. Además de la consulta a las Pantallas de Padrón y Relaciones surge que la mencionada no tiene declarada ninguna actividad económica y además se detectó coincidencia entre los números de IP utilizados por los proveedores Avalos, Fabián Fabio y Romero Enrique Alberto.

A su vez, la Sección Informática, en ocasión del análisis del procesamiento de los comprobantes electrónicos utilizados por los proveedores impugnados informó que en todas las personas físicas se hicieron desde el mismo CUIT en la sociedad desde un mismo usuario.

De las fiscalizaciones realizadas a los proveedores Zous S.A., Carrozzo Alan Sebastian, Lugo Enzo Ariel, Romero Enrique Alberto y Avalos Fabian Fabio, se pudo concluir en algunos que carecían de capacidad económica, o que su condición fue la de resistencia a la fiscalización y/o usina duplicadora de facturas.

En razón de ello, se impugnaron los créditos fiscales computados en IVA por los períodos fiscales 01/2016 a 04/2017. Asimismo se impugnó el gasto deducido en ganancias, período fiscal 2016, y se determinó Ganancias -Salidas No Documentadas- por las erogaciones efectuadas en los períodos 4, 7, 9, 10, 11 y 12/2016.

Por otra parte, se verificó que la recurrente había computado el 100% del crédito fiscal por la adquisición de un automotor marca Renault Fluence con fecha 17/2/2017 sin aplicar el límite que prevé el art. 12 de la ley de IVA.

V. Que de acuerdo con el relato efectuado, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de tales proveedores, tal como la ausencia de capacidad económica, o que su condición fue la de resistencia a la fiscalización y/o usina duplicadora de facturas.

Puntualmente, del texto del artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado y normas complementarias, se desprende que 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 IVA y que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Asimismo, en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales en particular es imperioso recordar la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en la que explicó que "*de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la doctrina de la concurrencia de los elementos material- formales del crédito fiscal*" (vid. por todos, "Impulso S.A.", 27/3/98). 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).

Este criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal entre otros, en las 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"*.

Así las cosas, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales.

En efecto, el tema en debate 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 el organismo fiscal, y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

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 esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente 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)*".

En virtud de lo expuesto, debe destacarse que la actora no aportó probanza alguna para acreditar la existencia de las operaciones impugnadas. Con respecto a la documental acompañada, cabe destacar que no resulta idónea y suficiente a fin de probar de forma fehaciente que las firmas observadas hayan realizado las operaciones cuestionadas.

Sentado cuanto antecede, los agravios de la recurrente –sobre la que reposaba la carga probatoria resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos, por lo que corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en cuanto impugna el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado respecto a los proveedores consignados y en relación a la impugnación del gasto en el impuesto a las ganancias con relación a aquéllos. Con costas.

VI. Que asimismo, corresponde convalidar el ajuste referido al cómputo del 100% del crédito fiscal por la adquisición de un automotor marca Renault Fluence con fecha 17/2/2017 sin aplicar el límite que prevé el art. 12 de la ley de IVA. Con costas.

VII. Que corresponde ahora analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, por las erogaciones efectuadas en los períodos 4, 7, 9, 10, 11 y 12/2016.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: *"Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo"*.

A su turno, el artículo 38 del mismo texto legal dispone que *"No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos han*

sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario".

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, "Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo" (Reig, Enrique J y otros, "Impuesto a las Ganancias", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres –en su enjundioso trabajo – explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción *"iuris tantum"* que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. "Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de *pago definitivo*, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos" (cfr. Torres, Agustín, "Salidas no documentadas", DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que ante una salida indocumentada, se presume "iuris tantum" que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que *"…lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio*" (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que *"…para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad…*".

Y, agrega, *"…de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5º de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido"* (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4º y 5º).

Ahora bien, cabe agregar que cuanto la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe

interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, de fecha 26/8/2003, *“18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que* ***una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario” y “****21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio* (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente). Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re “Interbaires S.A.”, de fecha 27/9/2011.

VIII. Que bajo tales pautas hermenéuticas, y en el caso concreto de autos, conforme lo dicho, la impugnación de las facturas, en el caso del proveedor Carrozzo Alan Sebastian, se debió a que se trató de un contribuyente con características de apócrifo. En ese sentido, se observó que no poseía acreditaciones bancarias informadas, bienes inmuebles y/o rodados. No poseía personal bajo relación de dependencia. Asimismo, al concurrir al domicilio fiscal, el personal fue atendido por el Sr. Carrozzo quien manifestó que manejaba un camión que no era de su propiedad. No existe información registrada en el sistema del CITI Ventas y CITI Compras. Por otra parte, registra la baja definitiva por cese de actividades por internet desde el período 8/2016. Con base en dichos elementos se procedió a ingresarlo en la Base e-apoc con la leyenda “con resistencia a la fiscalización”.

Con relación al proveedor Avalos Fabián Fabio, se observó, entre varios, que pese a estar inscripto en múltiples actividades, ninguna se relacionaba con los conceptos facturados a la actora. Tampoco poseía bienes registrables, no declaraba empleados, no tenía acreditaciones bancarias, ha efectuado pagos del IVA que no se condicen con los montos de ventas facturados. Por tal razón, su condición fue señalada como usina duplicadora de facturas.

En razón de las diversas irregularidades detectadas, corresponde confirmar lo resuelto por el ente fiscal en cuanto sustentó adecuadamente su pretensión objetiva y encuadró dichas erogaciones en las previsiones del precitado artículo 37 de la ley del gravamen, máxime cuando se descarta la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal para excluir esa obligación de pago. Con costas.

IX. Que finalmente corresponde expedirse sobre la procedencia de la sanción que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11683 correspondiente al IVA por los meses 01 a 03/2017.

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 Jurisprudencia¡ y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones' Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

X. Que ello así, y teniendo en consideración lo resuelto ut supra, se desprende que el accionar del Fisco resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante en las previsiones del artículo 47, inciso b) de la Ley N° 11.683 pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de las operaciones realizadas con el proveedor impugnado, por lo cual no ingresó el impuesto debido. De allí, se extrajo la conclusión que cometió el ilícito en cuestión.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, lo que surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

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. Con costas.

Por ello, voto por confirmar las resoluciones apeladas, en todos sus términos. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas, en todos sus términos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52, 2° párrafo

del RPTFN.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.09.23 11:35:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.09.23 12:14:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.23 12:15:52 -03:00