Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-107478960-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 26 de Septiembre de 2025

Referencia: Expte. N° 49.603-I; VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia GUZMÁN (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro PORPORATTO (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José Luis PÉREZ (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el Expediente **N°: 49.603-I, caratulado: *VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A s/ apelación;***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 111/152 la actora interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 151/2018, 152/2018 y 153/2018, mediante las cuales se determinaron de oficio el Impuesto a las Ganancias —por período fiscal 2013-; el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos de febrero a noviembre del año 2013 y al Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas –periodo fiscal 2013-. En este último acto se aplicó multa en los términos del art. 46 y 47 inc. a), b) y c) de la Ley 11.683, respectivamente.

Explica que las resoluciones recurridas se fundan en la presunta inexistencia de las operaciones realizadas con la firma *METALFUN SRL*, proveedora de estructuras industriales, por considerar que las operaciones instrumentadas en facturas emitidas por la misma serían “apócrifas” en virtud de ciertos indicios relevados por la inspección, tales como la falta de localización de la proveedora, la ausencia de presentación de declaraciones juradas, el supuesto incumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas y formales, así como manifestaciones atribuidas a terceros sin debida identificación.

Sostiene que tales conclusiones del organismo fiscal resultan infundadas, arbitrarias y contrarias a derecho, en tanto se desentienden del conjunto de elementos probatorios que demuestran, desde lo documental, contable, material y bancario, la efectiva realización de las operaciones impugnadas, la existencia del proveedor y la incorporación de los bienes adquiridos al proceso productivo de la planta industrial de General Pacheco.

A tal fin afirma, que:

a) La proveedora *METALFUN SRL* se encontraba inscripta ante la AFIP al momento de las operaciones y emitió facturas con C.A.I. válido;

b) Los pagos fueron efectuados mediante cheques cruzados y no a la orden, a nombre del proveedor;

c) Se practicaron y depositaron las correspondientes retenciones impositivas (IVA, Ganancias e Ingresos Brutos), cuyos comprobantes fueron ofrecidos como prueba;

d) Las operaciones se encuentran registradas en los libros contables de la empresa, no objetados por la inspección;

e) La existencia y destino de los bienes adquiridos fueron constatados por los propios funcionarios fiscales mediante inspección ocular en la planta, hallándose los mismos en pleno funcionamiento;

f) La contribuyente realizó las debidas consultas al sistema “APOC” en oportunidad de contratar, sin que surgiera impedimento alguno.

Por otra parte, invoca un conjunto de circunstancias objetivas y documentadas que, en su criterio, refuerzan la existencia real de las operaciones observadas. Destaca que la firma proveedora se encontraba debidamente inscripta ante la AFIP como responsable inscripto al momento de los hechos, y no registraba restricciones operativas en la base de contribuyentes calificados como apócrifos (APOC), consulta que fue oportunamente realizada.

Asimismo, afirma que los bienes adquiridos fueron incorporados de manera efectiva al ciclo productivo de la planta industrial de General Pacheco, siendo ello comprobado por los propios inspectores fiscales durante una inspección ocular llevada a cabo en el establecimiento, en la que se verificó la existencia física y el uso de los elementos en cuestión.

Afirma que las facturas fueron oportunamente registradas en la contabilidad formal de la empresa, sin observaciones por el Fisco respecto de su autenticidad material ni del correlato con los pagos efectuados. Las retenciones impositivas practicadas sobre dichas operaciones —IVA, Ganancias e Ingresos Brutos— fueron declaradas e ingresadas correctamente, lo que —a su entender— descarta cualquier intención de evadir obligaciones fiscales.

En ese marco, considera que tales elementos, valorados en su conjunto, constituyen indicios claros, objetivos y concordantes que acreditan la existencia real de las operaciones impugnadas y excluyen toda presunción de simulación, falsedad o maniobra fraudulenta.

Además, sostiene que, aun si se considerara improcedente el cómputo del crédito fiscal o del gasto deducido, la AFIP debió aplicar la teoría de las correcciones simétricas prevista en el art. 81 de la Ley 11.683, a fin de evitar una doble imposición y el consecuente enriquecimiento sin causa del Estado.

Destaca que, conforme a la normativa vigente, la validez de los comprobantes emitidos por el proveedor estaba garantizada por la propia AFIP mediante el otorgamiento del C.A.I., y que las obligaciones de verificación ex post exceden el deber de diligencia razonable exigible al contribuyente.

Resalta, como dato relevante para valorar la razonabilidad de la imputación, que las operaciones observadas con la firma METALFUN SRL representan una porción ínfima respecto del total de operaciones celebradas por la empresa en el período fiscal en cuestión. Señala que los montos objetados constituyen apenas el 0,00038% del total de las transacciones efectuadas por la contribuyente durante el ejercicio 2013, lo que —a su criterio— refuerza la inconsistencia de la hipótesis fiscal y desvirtúa cualquier sospecha de habitualidad, evasión deliberada

o mecanismo sistemático de simulación.

Sostiene que este dato objetivo revela el carácter marginal de las operaciones cuestionadas, que resultan insignificantes en términos económicos para una empresa del volumen operativo de Volkswagen Argentina S.A., y que en modo alguno podrían ser consideradas parte de una estructura organizada para eludir obligaciones fiscales.

Por motra parte, objeta la traslación coactiva de la carga tributaria que el organismo fiscal pretende efectuar en su contra, sosteniendo que no corresponde exigirle el ingreso del impuesto que —en todo caso— debió ser abonado por el proveedor, en tanto es sujeto pasivo directo del tributo.

Afirma que, en su calidad de adquirente, su responsabilidad se limita al cómputo del crédito fiscal conforme las reglas del impuesto al valor agregado, y que carece de legitimación pasiva para responder por el débito fiscal de un tercero, salvo que se demuestre de manera fehaciente su participación en una maniobra fraudulenta, extremo que —según señala— no ha sido siquiera insinuado por la AFIP.

Destaca que la propia configuración del IVA como tributo indirecto, trasladado al consumidor, impide al Fisco reclamar al adquirente el impuesto omitido por el proveedor, sin violar principios básicos del derecho tributario como la legalidad, la personalidad de la obligación fiscal y la tipicidad sancionatoria.

En ese sentido, sostiene que la pretensión de desconocer el crédito fiscal y exigir el ingreso del impuesto bajo presunciones genéricas, sin norma expresa que habilite tal imputación objetiva, vulnera el principio de reserva legal en materia tributaria (arts. 17 y 19, CN), y desnaturaliza el régimen del impuesto.

Que ahora bien, puntualmente -en lo referido al Impuesto al Valor Agregado- impugna la procedencia del ajuste practicado, sosteniendo que el crédito fiscal correspondiente a las facturas cuestionadas fue legítimamente computado en tanto las operaciones gravadas existieron, fueron debidamente registradas, pagadas por medios legales, y no han sido desmentidas por prueba suficiente. Sostiene que la única forma de desconocer válidamente el crédito fiscal sería a través de la demostración efectiva de que el proveedor no existió o que las operaciones fueron simuladas, lo cual —a su juicio— no ha sido probado en la especie.

En cuanto a la figura de salidas no documentadas, niega su procedencia, en tanto los pagos fueron debidamente bancarizados y el beneficiario de los mismos plenamente identificado, conforme ha sido reconocido por la propia inspección. Invoca jurisprudencia en el sentido de que, mediando identificación del receptor, no corresponde aplicar el gravamen del art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En relación con el Impuesto a las Ganancias, impugna el ajuste practicado con sustento en la supuesta improcedencia de la deducción del gasto, señalando que el art. 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias no exige, para su procedencia, que el proveedor se encuentre al día con sus obligaciones fiscales, sino que el gasto resulte necesario y vinculado a la generación de ganancias gravadas, extremos que —a su juicio— se encuentran cumplidos en autos. Añade que los bienes adquiridos fueron incorporados al proceso productivo y utilizados en la fabricación de vehículos, circunstancia constatada materialmente por los inspectores fiscales en inspección ocular.

Que en cuanto a la sanción impuesta en virtud del art. 46 y 47 inc. a), b) y c) de la Ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modificacione-, afirma que su aplicación resulta manifiestamente improcedente, por cuanto no se han acreditado los elementos típicos exigidos por la norma, particularmente el dolo o el elemento subjetivo de fraude. Sostiene que actuó con la debida diligencia, consultando la base de proveedores apócrifos (APOC), verificando la validez de los comprobantes, y efectuando pagos y retenciones conforme a la normativa vigente. Invoca en su

favor el principio de presunción de buena fe y cita precedentes jurisprudenciales del Tribunal Fiscal y de la Alzada que imponen una interpretación restrictiva de las sanciones tributarias, en línea con las garantías del art. 18 de la Constitución Nacional.

Finalmente articula planteo de nulidad de los actos administrativos recurridos, en los términos del art. 7, inc. b) y d) de la Ley 19.549 y concordantes de la Ley 11.683, en tanto —a su juicio— las resoluciones determinativas adolecen de vicios graves en su causa, motivación y procedimiento.

Sostiene con relación a ello, en primer término, que se ha incurrido en una violación del debido proceso y del derecho de defensa, al haberse denegado de manera infundada y arbitraria la totalidad de la prueba ofrecida por su parte en sede administrativa, particularmente la pericial contable e informativa, privándola así de la posibilidad de acreditar hechos relevantes para la solución de la litis.

Señala, además, que la falta de valoración integral de la prueba reunida —y su reemplazo por apreciaciones aisladas y meramente conjeturales— priva al acto de una adecuada fundamentación fáctica y jurídica, y lo descalifica como acto administrativo válido conforme los requisitos establecidos en el art. 7° de la Ley 19.549.

Por tales razones, solicita que, como cuestión previa al tratamiento de fondo, se declare la nulidad de las resoluciones impugnadas, por encontrarse viciadas en su causa, motivación y procedimiento, con costas al Fisco Nacional.

Cita reconocida doctrina y jurisprudencia que abonan su tesis, ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II.- Que a fojas163/192vta contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fojas 216 se abre la causa a prueba. A fojas 352 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la sala “A”.

A fs. 358 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de ese derecho solo el Fisco Nacional, obrando su alegato a fs. 1047/1053.

Finalmente, a fs. 384 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que, en primer término, y con carácter previo al tratamiento del fondo de la cuestión traída a conocimiento del Tribunal, corresponde abocarse al análisis del planteo de nulidad de las resoluciones en crisis formulado por la parte actora, conforme fuera oportunamente dispuesto en la resolución de fs. 206.

Ello así, la actora sostiene que se han vulnerado garantías constitucionales básicas, tales como el derecho de defensa y el debido proceso, en razón de la ausencia de fundamentación en el rechazo de la prueba oportunamente ofrecida en sede administrativa. En consecuencia, peticiona la nulidad de los actos administrativos cuestionados, por carecer —a su entender— de adecuada motivación y causa suficiente.

Sobre el particular, resulta pertinente recordar que el acto administrativo constituye una institución medular del derecho público, revestida de particular trascendencia en el ámbito tributario, en tanto el ejercicio de las potestades de gestión fiscal conferidas al organismo recaudador por la Ley N° 11.683 se materializa, precisamente, mediante el dictado de actos administrativos.

Que, en tal sentido, el artículo 7° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (Ley N° 19.549) determina los elementos esenciales que deben concurrir en todo acto administrativo para su validez y eficacia jurídica, a saber: competencia, causa, objeto, finalidad, forma y motivación. En consecuencia, no puede sostenerse que los actos en análisis adolezcan de vicio alguno que afecte su validez, pues ha sido dictado por autoridad competente, sobre la base de hechos verificados por los funcionarios intervinientes y conforme al derecho vigente y aplicable al caso concreto. Por tanto, no se está ante un supuesto de inexistencia o falsedad de la causa, sino ante un acto que contiene adecuadamente todos los elementos exigidos por la normativa vigente, resguardando el debido proceso adjetivo.

Ahora bien, en relación con el rechazo de prueba, debe recordarse que el juez administrativo se encuentra facultado para desestimar la producción de aquellas medidas probatorias que considere inconducentes o dilatorias respecto de los hechos objeto de análisis.

Analizadas tanto las actuaciones administrativas como las resoluciones en crisis, se advierte que el rechazo de la prueba se encuentra debidamente fundado. Así, tal como refiere el Fisco Nacional, la prueba instrumental fue tenida por agregada en tanto obraba en los antecedentes administrativos; la prueba informativa dirigida al Banco Santander fue considerada inconducente por haberse aportado previamente dicha información en sede administrativa; y respecto de la consulta fiscal sobre la proveedora cuestionada, la información fue oportunamente verificada mediante las bases de datos del Organismo. (cfr. fs. 854/855 del cuerpo principal).

En cuanto a la prueba pericial contable, la misma fue desestimada so pretexto a que pretendía verificar cuestiones meramente formales que, además de no resultar determinantes a los fines del análisis sustantivo, podían implicar una desviación respecto de la realidad económica efectivamente constatada, contrariando así los principios que rigen la interpretación de los hechos en materia tributaria.

Por ello, el planteo de nulidad articulado por la actora parece responder más a su disconformidad con el rechazo de la prueba ofrecida que a una verdadera afectación de los requisitos esenciales del acto administrativo que justifique su invalidez, por ello corresponde rechazar su planteo de nulidad.

Aunque lo hasta aquí expuesto basta para rechazar la nulidad planteada, no resulta ocioso recordar —como lo enseña el profesor Hutchinson— que: "*…al analizar la nulidad o anulabilidad del acto administrativo, en lo que aquí respecta, "Cuando la norma establece una serie de trámites y formalidades que deben cumplirse antes de emitirse el acto, su incumplimiento lo vicia. Entre los trámites sustanciales previstos expresamente por el ordenamiento jurídico tenemos: 1) Defensa en juicio: Si se ha violado el derecho de defensa, al no otorgarse al particular una razonable oportunidad de ejercerlo, el acto estará afectado de nulidad absoluta. Si este defecto es subsanable en un recurso o en un proceso judicial posterior, se ha considerado que no se ha violado el derecho de defensa"* (Vid. "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", T° I, pág. 324 y sgtes.). Y ello, es así porque "**la nulidad del procedimiento no debe decretarse para satisfacer un principio teórico**" (CNFED.CONT. ADM., Sala III, 22/2/80).

V.- Que sentado lo que antecede, corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Ello así, el ajuste efectuado por el organismo fiscal que dio sustento a los actos que aquí se discuten, se encuentra circunscripto a la impugnación de facturas del proveedor de la actora: METALFUN SRL, y concluyó en la impugnación de créditos fiscales en el IVA y gastos en impuestos a ganancias, considerando a tales egresos de fondos como salidas no documentadas – en donde además se aplicó una multa en los términos del art. 46 y 47 inc. a), b) y c) de la Ley 11.689-.

En efecto, conforme se desprende de los antecedentes administrativos, de las tareas de fiscalización llevadas a cabo por la A.F.I.P. y del procedimiento determinativo que culminó con el dictado de las resoluciones aquí impugnadas, el órgano recaudador advirtió inconsistencias en las operaciones realizadas con el proveedor referido.

A fin de una adecuada comprensión de las conclusiones alcanzadas, corresponde efectuar una descripción pormenorizada de la labor fiscalizadora desarrollada respecto del proveedor cuestionado (v. 163/175 del cuerpo principal de las actuaciones):

Ello así, en las tareas de fiscalización iniciadas mediante la Orden de Intervención N.º 1545545, con fecha 21 de diciembre de 2016, la Administración llevó a cabo una serie de medidas tendientes a verificar la real existencia de las operaciones declaradas entre Volkswagen Argentina S.A. y su proveedor Metalfun SRL, con relación al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos 02/2013 a 11/2013, y al Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2013, toda vez que dicha firma se encontraba incluida en la base de contribuyentes no confiables (e-APOC).

En el marco de dicho procedimiento, la actora fue requerida para presentar documentación respaldatoria de las operaciones cuestionadas, adjuntando facturas, registros contables extraídos del sistema SAP, notas de pedido, extractos bancarios y constancias de pagos, y se constató que algunos cheques utilizados como medio de pago no fueron debitados en cuentas a nombre del proveedor.

A efectos de verificar la existencia y el destino de tales pagos, procedió a circularizar a las entidades bancarias involucradas, advirtiendo que varios cheques fueron cobrados por terceros no identificados como integrantes de la firma METALFUN SRL.

Paralelamente, personal de la AFIP llevó a cabo un relevamiento físico en la planta industrial de Volkswagen, donde se constató la existencia de ciertos bienes vinculados a las operaciones observadas, aunque los mismos no contaban con placas identificatorias ni constancia de número de inventario. Algunos fueron imputados como gasto, mientras que otros no pudieron ser verificados contablemente.

Se tomó declaración al Sr. Chichlowski, quien manifestó haber actuado como nexo comercial entre ambas firmas. Sin embargo, de sus dichos no surgieron elementos objetivos que permitieran acreditar la efectiva prestación de los servicios o la entrega de los bienes que dieron origen a las facturas cuestionadas

A su vez, procedió a la verificación de los domicilios fiscales, legales y alternativos de METALFUN SRL y de sus representantes, los cuales resultaron inexistentes o desconocidos por los ocupantes actuales, lo que impidió su localización.

Del análisis de la situación fiscal de los socios de la firma proveedora, surgió que los mismos carecían de bienes, cuentas bancarias o capacidad económica para respaldar el volumen de las operaciones declaradas; incluso algunos de ellos se encontraban inscriptos en el monotributo social o directamente no registraban actividad económica alguna.

Por otra parte, se efectuó una revisión cruzada de bases internas del organismo recaudador, constatándose que METALFUN SRL no había declarado a Volkswagen Argentina S.A. como cliente, no registraba empleados durante los períodos auditados y que sus cuentas bancarias no reflejaban movimientos compatibles con la operatoria facturada.

Sobre la base de todos estos elementos, el organismo fiscal arribó a la conclusión que las operaciones declaradas con el proveedor mencionado eran apócrifas, por lo que no procedía el cómputo de los créditos fiscales y las deducciones de ganancias, desarrollando entonces los procedimientos determinativos que finalizaron en los actos ahora en crisis.

VI.- Que, con relación a las operaciones cuestionadas respecto al proveedor observado, cabe señalar que la impugnación de las operaciones resulta razonablemente efectuada. En efecto, tal como se desprende del relato efectuado, el Fisco Nacional sustento su pretensión a través de hechos tales como, la no localización de las empresa en sus domicilios, los testimonios del Sr. Chichlowski; irregularidades en los Cheques; situación Fiscal de los Socios; revisión cruzada de bases del Fisco o bien que no se llevaron a cabo operaciones comerciales o actividades de ninguna índole con ella.

De tal forma, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades con el proveedor de la recurrente que lo llevaron a la conclusión de que se estaba frente a operaciones inexistentes e impugnables.

En atención a lo expuesto, 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 la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

VII.- Que sentado lo que antecede, la actora esgrime diversos argumentos en su defensa, sostiene que las operaciones se realizaron, que la circunstancia de la no localización del proveedor y la falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales y otros elementos tenidos en cuenta que surgen de las bases de datos del organismo, son circunstancias que no pueden serle imputables. Cuestiona que no se haya impugnado su contabilidad para dejarla de lado en la determinación efectuada.

En puntual contestación a este planteo, cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 11/2/2002, 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, cabe señalar que la inclusión de su proveedor en las base E.Apoc con posterioridad a la realización de las operaciones, lo que originó que contara en ese tiempo con autorización para emitir comprobantes no es un

argumento que resulte atendible. En efecto, lo concreto y decisivo es demostración concreta con los elementos colectados que la realización de las operaciones es inverosímil, por lo tanto, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta una condición que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad concreta de su realización.

Por último, no resulta atendible su queja sobre la ausencia de impugnación de la contabilidad toda vez que es conteste la doctrina jurisprudencial en el sentido que esta no es necesaria para recurrir a otros elementos para determinar la obligación tributaria del contribuyente (Cfr. entre muchos otros, C.N.A.C.A.F., Sala II, Castillo, Carlos y Sbiglio, Irma S de H, 3/12/97).

VIII.- Que sentado lo que antecede, por una cuestión de lógica precedencia he de analizar en primer término la resolución determinativa del impuesto al valor agregado.

Con respecto a la impugnación de los créditos fiscales corresponde 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".

Es decir, resulta insuficiente la mera existencia de comprobantes formales o su registración contable, si no se acredita la sustancia económica de las operaciones que documentan. La jurisprudencia ha sido conteste en afirmar que la validez del crédito fiscal no depende solo de la apariencia formal de la documentación, sino de la efectiva realidad del hecho imponible que dicha documentación pretende reflejar. Por consiguiente, no se configuran los extremos exigidos por el artículo 12 citado, lo que torna improcedente el cómputo del crédito fiscal pretendido.

IX.- Que, en ese contexto, corresponde entonces que este Tribunal analice el elenco probatorio de autos.

Sobre la prueba pericial contable (vid. fs. 272/276 vta.) debo señalar que tal como informa el experto propuesto por el Fisco Nacional, si bien los libros rubricados de la recurrente no presentan faltantes de hojas, no estarían llevados en legal forma, habida cuenta de la existencia de tachaduras, folios en blanco, errores en la numeración y anotaciones posteriores insertas por la Comisión Fiscalizadora. En cuanto al Libro Diario, llevado por medios ópticos, manifestó que no pudo verificar las registraciones contables, ya que no se le facilitó acceso a una computadora para su revisión, y aun de haberlo tenido, carece de competencia técnica específica para pronunciarse sobre la integridad de los registros digitales.

Con relación a los pagos vinculados a las facturas impugnadas, advirtió múltiples inconsistencias en la documentación respaldatoria aportada por la contribuyente, tales como recibos sin fecha o con fecha corregida, ausencia de identificación de facturas o cheques cancelatorios, falta de correlatividad, y discrepancias entre los importes consignados en los comprobantes. Asimismo, indicó que no fue posible identificar con certeza al receptor final de los fondos.

Respecto de las retenciones de IVA y del Impuesto a las Ganancias, reconoció que en algunos recibos se consignan retenciones, pero sostuvo que no podía validar las declaraciones juradas exhibidas por la actora ni pronunciarse sobre el efectivo ingreso de los montos retenidos al Fisco, por tratarse de extremos cuya verificación corresponde exclusivamente a la AFIP.

Por último, observó que si bien las facturas impugnadas, con excepción de una no aportada, consignan CAI vigente a la fecha de emisión, no corresponde a su función dar fe sobre la autenticidad de las constancias de validación electrónica presentadas por la contribuyente.

En contrapartida, el experto designado por la recurrente, elabora su informe a partir de los registros y documentación respaldatoria.

En atención a ello, a mi criterio, el elenco probatorio no logró acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas. Es preciso recordar, que como explica Popritkin, los libros contables pueden ser llevados en legal forma, con apariencia y corrección extrínseca, no por ello corresponde asignarles valor probatorio pleno, pues pueden verificar omisiones de importancia en el contexto del asunto que se analiza. (Fraudes Contables y Tributarios, La Ley, pág. 18).

"Una contabilidad puede ser formalmente regular, aunque omita lo que debió incluir, en tanto la omisión sea tan cabal e integra que no se refleje indicio alguno de tal 'amputación' de datos, que debieron ser anotados ".

Por otra parte, también debe hacerse notar que no ha probado el circuito de pago, pues las mismas fueron canceladas –en gran parte - mediante la utilización de cheques. Del análisis de la actuación (v. cuerpo circularizaciones bancarias), ha quedado verificado que varios de los cheques en cuestión no fueron percibidos por la empresa proveedora consignada en las facturas, sino que fueron cobrados por terceros ajenos a la misma (vrg. ASOCIACIÓN MUTUAL 18 DE JUNIO Y RECASUR ARGENTINA SRL) y en otros casos no se ha logrado identificar al perceptor. Ello impide considerar el pago como evidencia suficiente de la prestación o entrega efectivas de los bienes o servicios facturados. En este sentido, el simple libramiento de cheques carece de valor convictivo cuando no se encuentra respaldado por documentación fehaciente que permita verificar la existencia real y material de la operación, máxime si concurren otros elementos —como la imposibilidad de localizar al proveedor, la falta de bienes registrables o el ingreso irregular de fondos— que refuerzan la presunción de inexistencia de actividad comercial genuina.

Así, el pago, lejos de disipar las dudas, se presenta como parte de una operatoria destinada a otorgar apariencia de legalidad a transacciones que, en los hechos, no se encuentran suficientemente acreditadas.

Ello así, la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten las operaciones y –en definitiva- no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal en el acto en crisis.

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).

Y, agregó *"....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones* (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)".

De tal forma, corresponde concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones, al no ser sustentados por prueba fehaciente, resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran destruir las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

X.- Que, en cuanto a la invocación de la denominada teoría de las correcciones simétricas, cabe efectuar las siguientes consideraciones.

Aquella teoría, prevista en el penúltimo párrafo del artículo 81 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.) establece que cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco Nacional, se compruebe que la apreciación rectificada ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, el Organismo Fiscalizador compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación.

Dicho precepto establece una disposición imperativa -no facultativa- que constituye un verdadero principio rector de la actividad administrativa en la búsqueda de la verdad material de la situación fiscal verificada. Va de suyo que la disposición "subexamen" denota un tratamiento igualitario en la relación Fisco-contribuyente subyacente en la obligación tributaria, siendo su carácter distintivo el de la "imperatividad de oficio", ya que resulta innecesaria la petición de compensar por parte del sujeto pasivo de la citada obligación. Claro está que este principio no puede soslayarse por parte de los funcionarios del Ente Fiscal.

Aclarado ello, cabe señalar que la pretensión de la recurrente no puede ser acogida favorablemente. En efecto, mediante esta petición pretende que se computen a su favor los importes correspondientes a las retenciones efectuadas a los proveedores impugnados, es decir, la compensación con importes que no le corresponden, careciendo de legitimidad para ello por cuanto no es la titular de dicho gravamen, pues en este caso, actuó como agente de retención, ingresando el impuesto de otro (Vid. voto de la suscripta en la causa "Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda", 24/8/2018 y sus citas).

Cabe reseñar que nuestro Máximo Tribunal abonó esta postura en un reciente pronunciamiento recaído in re "Compañía General de Granos S.A. c/AFIP-DGI", de fecha 11/3/2021 en donde, en lo que aquí interesa, sostuvo*: "… Corresponde también acoger los restantes agravios de la demandada y, en consecuencia, rechazar la demanda, pues este Tribunal ha sostenido con anterioridad que los agentes de retención solo se encuentran autorizados a demandar la repetición de los impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal (Fallos: 306:1548; 324:920), y en el caso de autos resulta claro que CAGSA no ha demostrado como correspondía la existencia y acreditación de perjuicio alguno."*

XI.- Que tampoco pueden aceptarse sus argumentos sobre la ausencia de la legitimación pasiva en el Impuesto al Valor Agregado, con sustento en que el ente fiscal pretende atribuirle responsabilidad por el impuesto de otro.

En rigor el Fisco Nacional en el acto en crisis impugna el cómputo que efectuara de créditos fiscales provenientes de operaciones que no se han realizado, por lo que no se le está reclamando el impuesto de su "supuesto" proveedor sino el crédito que se computara improcedentemente.

Ello es así pues cuando el contribuyente invoca créditos fiscales fundados en facturas que posteriormente resultan apócrifas o carentes de respaldo material suficiente, corresponde tener por inexistente la operación a los fines tributarios. En tal supuesto, el pretendido cómputo del crédito fiscal deviene ilegítimo, no por una cuestión formal, sino porque no se ha verificado el hecho imponible que habilita su procedencia.

Conforme lo expuesto, cabe confirmar el acto en cuanto determina el impuesto al valor agregado, con costas.

XII.- Que en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, toda vez que como se dijo, no han quedado probadas las operaciones que habrían originado los gastos declarados por la contribuyente, la recurrente se encuentra impedida de poder computarse los gastos originados por dichas operaciones. Por lo tanto, corresponde confirmar dicha resolución, con costas.

XIV.- Que sentado lo que antecede, corresponde analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, instituto que entiende no puede serle aplicable porque se lo estaría responsabilizando del incumplimiento de obligaciones de terceros, que no han podido ser localizados.

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 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 aclarar 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.

XV.- Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra, y habida cuenta que las operaciones realizadas con la firma *METALFUN S.R.L* , carecen de documentación respaldatoria válida, y no habiéndose individualizado al verdadero beneficiario de las erogaciones. Corresponde, confirmar la determinación de oficio cuestionada, con costas.

XVI.- Que resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta –como quedó dicho- en los artículos 46 y 47 inciso a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), la -que se adelanta- debe ser revocada.

En este punto, los agravios de la recurrente se centran en establecer que debe existir el elemento subjetivo para que dicha conducta sea punible y que no existe un deber de presentar las declaraciones juradas.

En línea con ello, alega que las salidas no documentadas no configuran un ilícito penal, citando doctrina y jurisprudencia que funda su postura.

En efecto, a mi criterio no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, “MOUKAREL S.A.C.I. y F”, 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000 -aplicable en algunos períodos discutidos en autos-, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta -a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos -según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, “Gaseosas La Tablada S.A.”).

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte” (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; “Smurfit Kappa de Argentina S.A.”, 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el

contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada. (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, “Vaccaro, Néstor J”, 17/12/2003).

Por ello, corresponde revocar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos y a los Considerandos IV a XV.

II.- Que respecto a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas –por los pagos efectuados en 04/2013 a 09/2013 y 11/2013- tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal al sentenciar, entre otras, las causas “Correo Argentino S.A.” de fecha 25/10/04, “Translavial S.A.” de fecha 21/11/2005 y más recientemente con la actual composición de la Sala en “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia” de fecha 26/03/2019, el instituto previsto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, conforme el criterio sustentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la mencionada jurisprudencia, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11.683.

Por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: “D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, donde compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el organismo fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias -Salida No Documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), tal como es el caso de autos, conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado lo anterior, resta analizar el aspecto infraccional determinado, con sustento en los artículos 46 y 47 –incs. a), b) y c)- de la ley procedimental.

En primer lugar, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de

la Ley de Procedimiento, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada *in re* "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"... la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado"*.

En este punto, visto la serie de investigaciones que tuvo que llevar a cabo la fiscalización –ver lo referenciado en el Considerando V- es que se puede considerar que la actora utilizo un ardid o engaño con el objetivo de defraudar al Fisco Nacional.

En el presente caso, en lo que concierne al fondo de la cuestión, la actora no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes sobre la veracidad de las operaciones de compras realizadas con el proveedor cuestionado por la fiscalización, ni elementos que permitan desvirtuar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley de rito.

Por lo expuesto *ut supra*, se concluye que la sanción aplicada por el organismo fiscal ha sido adecuadamente ponderada, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino que también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos; en consecuencia, corresponde su confirmación, con costas.

El Dr. Peréz dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

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

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.09.26 13:47:54 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 Jose Luis Perez
Date: 2025.09.26 13:50:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.09.26 15:28:37 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: 2025.09.26 15:31:16 -03:00