República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-142123358-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 23 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-85712339- -APN-SGAI#TFN; "COMPAÑÍA DE TRANSPORTE LA GANADERA SA y su acumulado EX-2025-85728659- -APN-SGAI#TFN"

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2025-85712339- -APN-SGAI#TFN** caratulado **"COMPAÑÍA DE TRANSPORTE LA GANADERA SA"**; y su acumulado **EX-2025-85728659- -APN-SGAI#TFN** a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando

Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que mediante RE-2025-85708530-APN-SGAI#TFN y RE-2025-85727929-APN-SGAI#TFN la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones N° 24/2025 (DV RRCU) y 23/2025 (DV RRCU) ambas de fecha 26 de junio de 2025, dictadas por el Jefe Int. de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la Dirección General Impositiva.

El apelante impugna las mencionadas resoluciones mediante las cuales se determinó de oficio sus obligaciones frente al:

1) Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2019, 2020 y 2021 por la suma de $8.625.060,41.-, más intereses resarcitorios por $22.939.028,51.- y se le aplica una multa por $1.819.823,73.- equivalente a tres veces el monto dejado de ingresar conforme lo dispuesto por el artículo 46 y 47 inc. a), b) y d) de la Ley 11.683 por el período fiscal 2019 y difiere la sanción por los restantes períodos en virtud de lo dispuesto en la ley penal tributaria.

2) Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 11/2019 a 12/2020, 03/2021 a 09/2021 y 12/2021, 03/2022 y 05/2022 por $6.231.542,01.- con más intereses resarcitorios por $18.364.394,96.- y se le aplica una multa por $18.694.626,03.- equivalente a tres veces el monto dejado de ingresar conforme lo dispuesto por el artículo 46 y 47 inc. a), b) y d) de la Ley 11.683 por los períodos 11 y 12/2019 y 03 y 05/2022 y difiere la sanción por el resto de los períodos.

La actora solicita se haga lugar a los recursos de apelación y se revoquen los actos administrativos en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen. Atento contener agravios análogos, éstos, se detallan en forma conjunta a continuación:

Impugna que se niegue la liberación de las obligaciones fiscales en virtud de la exteriorización realizada bajo la Ley 27.743, toda vez que la determinación excluye del beneficio los ajustes vinculados a facturas apócrifas, basándose en el art. 21 del Decreto 608/1999.

Señala que, para el derecho tributario solo la ley y no un decreto puede limitar beneficios establecidos por la ley conforme los arts. 19, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional y la prohibición de delegación legislativa del art. 99 inc. 2 de la Constitución Nacional.

Agrega que la Ley 27.743 en su art. 34 incisos b) y c) no excluye expresamente los ajustes originados en facturas apócrifas, y que, el Decreto reglamentario introduce una restricción no prevista por el legislador.

Considera que el régimen del Título II de la Ley 27.743 busca extinguir contingencias fiscales mediante regularización patrimonial, sin distinguir entre tipos de ajustes.

Plantea la inaplicabilidad del art. 21 último párrafo del Decreto 608/1999 y expresa que el decreto pretende extender restricciones más allá de lo establecido en la Ley 27.743, entendiendo que es inconstitucional.

Pone de resalto que, la Corte ha sostenido que la ley prevalece sobre el reglamento y, asimismo, destaca que el Tribunal Fiscal de la Nación tiene competencia para declarar la inaplicabilidad del reglamento en casos concretos.

Manifiesta que, ARCA sostiene que solo la Corte puede declarar la inconstitucionalidad del Decreto y agrega que, en el caso, no se requiere aplicar la inconstitucionalidad sino la inaplicabilidad del reglamento.

No ofrece prueba, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal. Por lo expuesto precedentemente, solicita se haga lugar a los recursos en todas sus partes y se revoquen las resoluciones recurridas, con costas.

II.- Que mediante IF-2025-117937131-APN-DTD#JGM y por IF-2025-120356397-APN-DTD#JGM contesta los traslados la representación fiscal y niega todos los hechos esgrimidos por la parte actora.

Asimismo manifiesta que las presentes actuaciones comienzan a raíz de la presentación digital de fecha 02/01/2025, por la cual la recurrente solicita la liberación de la deuda determinada por encontrarse condonadas en virtud de haber hecho uso de los beneficios que contempla la Ley 27.743.

Señala que se le imputa a la parte actora la utilización de facturas apócrifas generadas por ella misma al solo efecto de beneficiarse.

Pone de resalto que la recurrente titula su libelo recursivo como recurso de reconsideración, argumentando que se impugna la resolución que niega la liberación de las obligaciones fiscales.

Indica que del escrito recursivo surge que el único agravio concreto en que se basa es la negación de la Administración a la liberación de las obligaciones fiscales en virtud de la exteriorización realizada bajo la Ley 27.743, en atención a que las determinaciones excluyen del beneficio a los ajustes vinculados a facturas apócrifas, basándose en una norma reglamentaria (art. 21 último párrafo, Decreto 608/1999 y modificatorios).

Expresa que, la inclusión de los bienes (moneda extranjera) en el régimen, no implica que el gasto computado en el Impuesto a las Ganancias, a las Salidas no Documentadas y el Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, provenientes de facturas apócrifas, esté alcanzado por las liberaciones previstas por la ley correspondiente.

Sostiene que el Decreto reglamentario 608/2024 fue sancionado en un marco de legalidad y razonabilidad acorde al espíritu de la Constitución Nacional.

Advierte que el decreto reglamentario establece que no se verán alcanzados por la exención los gastos computados en el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto a las Salidas no Documentadas y el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, provenientes de facturas apócrifas.

Entiende que hubo una expresa intención normativa de excluirlos. Señala que, el cómputo de créditos fiscales o deducción de gastos espurios, no es una exteriorización de moneda extranjera, sino sólo la invocación de tributos supuestamente abonados en la cadena de comercialización del producto o servicio que en realidad nunca existieron.

Considera que, yerra la parte actora al hacer una interpretación literal de los términos de la Ley 27.743, y que el decreto reglamentario establece específicamente que no se verán alcanzados por la exención los gastos computados en el impuesto a las ganancias, el impuesto a las salidas no documentadas y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, provenientes de facturas consideradas apócrifas.

Alega que, si la ley 27.743 establece medidas fiscales paliativas y relevantes con el objetivo de reactivar la economía disminuyendo la presión fiscal, mal puede interpretarse que la misma ley pretenda beneficiar fiscalmente a contribuyentes, cuyo modus operandi consiste en disimular maniobras de cómputo de créditos indebidos (menor valor agregado) o deducción de gastos (menor ganancia).

Expresa que, los beneficios de ley frente a la recurrente no vienen a paliar ninguna necesidad económica frente a una fuerte presión fiscal -el verdadero espíritu de la ley-, sino que por el contrario, se lo beneficiaría, amparando con beneficios a situaciones ilícitas infraccionales que no han sido contempladas por la norma.

Señala que, el Decreto Reglamentario 608/2024 se dictó en el marco de la constitucionalidad, y que, no desconoce ni restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, como así tampoco subvierte su espíritu y finalidad.

Manifiesta que, se tenga presente que la RG 5528/2024 del 16/07/2024 modificada por la RG 5596/2024 impone en su artículo 20 que para la operatividad de los beneficios por asuntos que se encuentren en discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial una serie de requisitos, los cuales no se encuentran constatados ni en las resoluciones apeladas, ni en los antecedentes administrativos del caso que se acompañan, ni en esta instancia.

En cuanto al fondo de la causa indica que, la recurrente ninguna queja expone sobre el fondo del ajuste, y que, ratifica lo consignado en las resoluciones en crisis.

Agrega que la causa "VZ Bath & Body" que menciona la actora, no resulta asimilable al presente caso. Expone que los hechos verificados generan suficiente grado de certeza, precisión y concordancia de que se trata de documentación inválida impidiendo, reconocer como procedentes a las operaciones registradas por Cía. de Transporte La Ganadera S.A. con los pretendidos proveedores cuestionados.

Destaca que la recurrente ninguna prueba arrima en sustento de sus dichos. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

Solicita por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente y que se confirmen los actos apelados, con costas.

III.- Que por INLEG-2025-125357256-APN-VOCIV#TFN el Tribunal resuelve acumular el expediente EX-2025-85728659-APN-SGAI#TFN al que lleva el Nro. EX-2025-85712339-APN-SGAI#TFN, que tramita ante la Vocalía de la 5º Nominación de la Sala “B”.

IV.- Que en atención al estado de la causa por PV-2025-132771152-APN-VOCV%TFN se hace saber a las partes que la presente causa se resolverá con las constancias de autos y sus actuaciones administrativas, quedando la misma conclusa para definitiva. Inmediatamente, se elevan los autos a consideración de la sala “B”, mediante IF-2025-139203313-APN-VOCV#TFN se llaman autos para sentencia.

V.- Que, en primer lugar, corresponde señalar el origen del cargo. En virtud de la auditoría realizada por ARCA a la documentación relacionada con la fiscalizada, se detectaron irregularidades en relación a los créditos fiscales cuyos comprobantes de operaciones de compras y gastos resultaron observados.

Surge de los antecedentes administrativos que la contribuyente no aportó elementos que demuestren la veracidad de las operaciones registradas.

Se evidencia de los actos apelados que circularizados los sujetos que figuran como proveedores de servicios de la titular: 2 no respondieron, 20 respondieron al Fisco negando la realización de las operaciones o negando vínculos con el contribuyente, 8 señalaron que se vincularon con la contribuyente acreditando algunas operaciones de escaso monto que se constatan registradas por la CAI y desconociendo las operaciones de las planillas remitidas y otros 5 que no se vincularon y desconocen las operaciones resaltando inconsistencias de puntos de venta, fecha, números, importes, etc.. Señala que se tratan de facturas apócrifas generadas por la propia contribuyente al sólo efecto de beneficiarse con el cómputo improcedente de créditos fiscales y gastos inexistentes.

Mediante Presentación Digital de fecha 02-01-2025 la contribuyente solicita la liberación de la deuda determinada por la fiscalización por encontrarse condonadas por haber hecho uso de los beneficios que contempla la Ley 27.743 Título II.

En RE-2025-100190347-APN-DTD_JGM agregado a las actuaciones administrativas se encuentran agregadas las constancias de la adhesión al régimen de regularización de activos previsto en la Ley 27.743. En IF-2025-117942076-APN-DTD_JGM acompaña el Formulario 408/PD.

VI.- Que mediante el Título II de la Ley 27.743 se estableció el Régimen de Regularización de Activos. El art. 18 estableció los sujetos alcanzados, el art. 21 la manifestación de adhesión, el art. 22 la declaración jurada a presentar, entre otras cuestiones referidas al régimen.

Por su parte, el art. 34 dispone “*Los sujetos que adhieran al presente Régimen de Regularización de Activos, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados: a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 18, ni a los tres artículos sin número agregados a continuación del artículo 18, de la ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), de Procedimiento Fiscal, con respecto a las tenencias declaradas; b)* ***Quedan liberados de toda acción civil y por delitos tributarios, cambiarios, aduaneros e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas***

o que tuvieran origen en los bienes, créditos y tenencias que se declaren en el presente régimen, en las rentas que éstos hubieran generado y en los fondos que se hubieran usado para su adquisición, así como el cobro y la liquidación de las divisas provenientes de la Regularización de Activos de dichos bienes, créditos y tenencias. (…) c) Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes declarados en el presente régimen, así como de las respectivas obligaciones accesorias, de acuerdo con las siguientes disposiciones: 1. Impuestos a las Ganancias, Impuesto a las salidas no documentadas (conforme el artículo 40 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones), Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas e Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, respecto de los bienes regularizados y sobre los fondos que hubieran utilizado para la adquisición de estos bienes. 2. Impuestos Internos e Impuesto al Valor Agregado que puedan aplicar sobre las operaciones que originaron los fondos con los que el bien regularizado fue adquirido o sobre los fondos en efectivo que sean regularizados. *3. Impuestos sobre los Bienes Personales, el Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia establecido por la ley 27.605 y la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas, respecto del impuesto originado por el incremento del activo imponible, de los bienes sujetos a impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en pesos a las tenencias y/o bienes declarados. 4. Los impuestos citados en los incisos precedentes que se pudieran adeudar por los períodos fiscales anteriores al que cierra al 31 de diciembre de 2023, inclusive, por los bienes regularizados bajo el presente Régimen de Regularización de Activos;"* (el resaltado me pertenece).

Por otro lado, el art. 21 del decreto reglamentario de la Ley citada dispone: "*Se consideran comprendidas dentro de las liberaciones previstas en los incisos b) y c) del artículo 34 de la ley las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esa norma legal y se vinculen con los bienes, créditos y tenencias del contribuyente al 31 de diciembre de 2023 que sean regularizados, y en la medida de esos bienes, créditos y tenencias.* ***No se encuentran alcanzados por la liberación a la que se refiere el párrafo precedente el gasto computado en el impuesto a las ganancias, el impuesto a las salidas no documentadas y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, provenientes de facturas consideradas apócrifas por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP)"*** (el resaltado me pertenece).

Reseñada la normativa involucrada y las posturas de las partes corresponde dilucidar a este Tribunal si resulta o no aplicable al caso la limitación reglamentaria establecida por la norma citada y en consecuencia si procede la aplicación de las liberaciones allí previstas.

Que al respecto, cabe reiterar aquí los conceptos vertidos por el suscripto en ocasión de votar -en minoría- en las causas "LUTZ, JUAN JACOBO s/recurso de apelación", "SMG LIFE COMPAÑIA DE SEGUROS DE RETIRO S.A. s/apelación" y "HARWICZ CARLOS MARCELO s/ Recurso de Apelación", sentencias de esta Sala "B" de fechas 23/5/2022, 13/11/2023 y 30/04/2025 y –en mayoría- en la causa "KRILL SAT ARGENTINA" sentencia de la Sala A (en la que intervine como Vocal Subrogante) del 14/10/2025, donde sostuve que: "*...cualquier extensión por vía reglamentaria de los supuestos que en forma taxativa prevé la ley como hechos imponibles, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo.*"

"Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, es decir, el Congreso Nacional (en tal sentido, EVES ARGENTINA SA - CSJN – 14/10/1993). Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de

impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros).”

“El principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos 329:1554).”

Agregué entonces que *“Debe destacarse que la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re “Tagliaferro Susana Norma”, sentencia del 25/02/2022); para concluir resolviendo de acuerdo a las normas legales emanadas del Poder Legislativo y supranacionales aplicables al caso, conforme la jerarquía normativa consagrada por nuestra constitución.”*

En el caso particular de la cuestión debatida en autos, el decreto reglamentario establece una exclusión del régimen no prevista en la ley, yendo más allá del texto legal.

En ese sentido, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de expedirse en una cuestión similar respecto de otros regímenes de exteriorización. Así, surge del Dictamen de la Procuración en la causa “Copparoni” sentencia 02/07/2020 de la CSJN al cual remite que *“Ha sostenido V.E. que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma”* (*Fallos: 320:61; 305 y 2145; 323:1625, entre otros).*

Con base en estas asentadas pautas observo que la ley exime al "impuesto al valor agregado" que oportunamente se omitió declarar, sin distinguir si se origina en débitos o en créditos fiscales inexactos.

Cabe recordar aquí el claro principio hermenéutico que postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), quien podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del IVA proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la AFIP, tal como lo reguló en otros regímenes (cfr. art. 46, inc. c., pto. 2, de la ley 27.260) y, sin embargo, no lo hizo.

En tal sentido, dentro de la propia ley 26.860, el legislador ha sido claro respecto de otros supuestos que quedaban fuera de la regularización, tal como el previsto en el art. 11 de la mencionada norma, en el que fijó: "La liberación establecida en el inciso c) del artículo 9° no podrá aplicarse a las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas".

En el mismo sentido, se pronunció el 28 de Octubre de 2021 en la causa “Sigma SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, respecto del régimen de regularización establecido en la Ley 26.476 y “Sicopro SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” el 23 de Agosto de 2022.

Ello así, se concluye que no resulta aplicable la limitación establecida vía reglamentaria y aplicar lo dispuesto en la Ley 27.743 correspondiendo al contribuyente de autos los beneficios allí dispuestos. Por lo que corresponde declarar abstracto el tratamiento de las Resoluciones apeladas, por efecto de la aplicación de los beneficios

dispuestos por la Ley N° 27.743. Costas por su orden. LO QUE ASÍ RESUELVO.

Los Dres. Porporatto y Magallón dijeron:

I.- Adhieren a los relatos formulados por el Dr. Pérez, como así también al análisis realizado respecto del Artículo 21° del Decreto N.° 608 y modif. en el Considerando VI, a excepción de la referencia a los conceptos vertidos por el Vocal instructor en ocasión de emitir su voto en las causas "LUTZ, JUAN JACOBO s/recurso de apelación" y "SMG LIFE COMPAÑIA DE SEGUROS DE RETIRO S.A. s/apelación", sentencias de esta Sala "B" de fechas 23/5/2022 y 13/11/2023 respectivamente.

En la citada causa "SMG LIFE COMPAÑIA DE SEGUROS DE RETIRO S.A. s/apelación", los suscriptos reconocimos un exceso reglamentario, pero recordamos la limitación impuesta en el art. 185 de la ley 11.683 que impide a este Tribunal pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de leyes y reglamentos.

En síntesis, aunque en estos actuados le asista razón a la recurrente respecto del exceso reglamentario del Artículo 21° del Decreto N.° 608 y modif. en relación a lo previsto particularmente en el inciso c) del Art. 34 de la ley 27.743 -conforme lo expone nuestro colega preopinante-, entendemos que este Tribunal se encuentra impedido de declarar su inconstitucionalidad, a menos que previamente lo hubiese hecho la Corte Suprema de Justicia, lo que no se ha verificado a la fecha.

Por ello, votamos por no hacer lugar a la solicitud de la recurrente en el sentido de que se declare extinguida la deuda y condonadas las multas, basada para ello en la norma del citado art. 34, incs. b) y c).

II.- Que seguidamente, en atención a la forma que se resuelve en el considerando precedente, corresponde expedirse sobre el fondo de la cuestión.

En ese sentido, es dable indicar que el ajuste efectuado por el Organismo Fiscal tuvo su origen en la auditoría realizada a la documentación e información relacionada con la recurrente, de allí se detectaron irregularidades en relación a las operaciones de compras y gastos computadas en las declaraciones juradas presentadas del IVA y del Impuesto a las Ganancias, cuyos comprobantes de respaldo fueron observados.

Frente a ello, el Fisco Nacional peticionó a la actora que acredite el circuito físico y financiero de las operaciones cuestionadas. Sin embargo, la misma únicamente se limitó a aportar copia de sus registros de compras y ventas, no acompañando elementos que permitan demostrar la veracidad de las operaciones impugnadas.

En esa línea, el Organismo Recaudador realizó circularizaciones a los 35 sujetos que figuraban como proveedores y/o prestadores de servicios de la actora. De allí, surge que: *a)* 20 de ellos no se vincularon con la actora y/o desconocen las operaciones de compras y/o gastos, *b)* 5 de ellos no se vincularon con la recurrente y/o desconocen las operaciones de compras y/o gastos, sumado a que resaltaron inconsistencias respecto a los puntos de ventas, fechas, números e importes no coincidentes con la documentación de respaldo, *c)* 8 de ellos indicaron que se vincularon con la actora acreditando algunas operaciones de escaso monto que se constatan registradas por la compañía y desconociendo las operaciones de la planilla remitida.

Sentado lo expuesto y con arreglo a las constancias obrantes en los antecedentes administrativos y en las presentes actuaciones, cabe anticipar que la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal respecto de las operaciones cuestionadas en relación a los créditos fiscales en IVA y los gastos en el Impuesto a las Ganancias se encuentra debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos sobre la validez de las facturas respecto de la efectiva concreción de las transacciones.

Siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas de la citada norma deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Cabe tener presente que en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios, correspondiendo a quien la impugne, la documentación irrebatible de los hechos. En ese contexto, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinado a obtener en adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por ARCA y negados por la actora.

Por tanto, corresponde determinar si las constancias de autos permiten confirmar la relación entre la prestación de servicios por parte de los proveedores que surgen de los comprobantes y su real representación en los créditos fiscales y gastos computados en tales impuestos.

Frente a los contundentes indicios que revelan las inconsistencias endilgadas a los proveedores no confiables, la recurrente no aportó los elementos probatorios indispensables para lograr desacreditarlas.

En materia de IVA, se debe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido, 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), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo "*9º) Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...".Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó.”*

No obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que no 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, lo cierto es que los indicios

reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para admitir los cuestionamientos formulados a fin de poner en tela de juicio la efectiva realización de las operaciones por parte de los proveedores cuestionados, siendo la recurrente la que carga con la obligación de demostrar lo contrario a través de los medios probatorios que las respectivas leyes ponen a su disposición a tal fin.

Cabe destacar que en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda la existencia de las transacciones, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros o que no es su obligación verificar a sus proveedores.

Cabe dejar sentado que la postura por la cual la actora intenta probar la existencia de las operaciones simplemente a partir de facturas o registros contables, resulta claramente insuficiente para rebatir la tesis fiscal -sustentada en toda la serie de circunstancias más arriba detalladas- y acreditar la materialidad -no su mera instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

En efecto, ante la gravedad de los indicios expuestos, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábil, por sí solo, para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

En definitiva, los agravios que la actora ha planteado con respecto al fondo de la cuestión resultan insuficientes, pues no ha realizado ningún tipo de actividad probatoria conducente a sustentarlos -en la etapa de fiscalización ni ante este Tribunal- a los efectos de poder refutar el criterio fiscal.

Ello así, corresponde confirmar las determinaciones de oficio apeladas con respecto al IVA y al Impuesto a las Ganancias, con costas.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las determinaciones de oficio apeladas con respecto al IVA y al Impuesto a las Ganancias, con costas.

Registrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.12.23 11:46:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.12.23 13:55:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.12.23 14:46:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.23 14:47:38 -03:00