Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-53515693-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 20 de Mayo de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. Nro. 48.174-I; "MAJUL APICOLA DEL SUR S.A. s/Recurso de Apelación".

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El **Expte. 48.174-I** caratulado **"MAJUL APICOLA DEL SUR S.A. s/Recurso de Apelación";**

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 52/54 la firma MAJUL APICOLA DEL SUR S.A. interpuso recurso de apelación contra la Resolución Nro. 223/2017 (DV RRLP) emitida por la Dirección Regional La Plata de la AFIP-DGI (hoy ARCA) que le determinó de oficio con carácter parcial el Impuesto al Valor Agregado de los periodos fiscales 05/2013 a 7/2015 -ambos inclusive-, en la suma de pesos dos millones ciento cincuenta y cinco mil trescientos cuarenta y dos con noventa y siete centavos ($2.155.342,97) con más la suma de pesos un millón novecientos sesenta y cuatro mil seiscientos cincuenta y ocho con ochenta y cuatro centavos ($1.964.658,84) en concepto de intereses resarcitorios, y efectuó la reserva del artículo 20 de la ley Nro. 24.769 con respecto a la aplicación de sanciones.

En primer lugar, explica que la operatoria comercial de la empresa consistía en la compra de miel de abeja y -en ciertos casos- cera de abeja, la que efectuaba de forma telefónica con los proveedores; seguidamente, se concretaba la entrega de la mercadería y se emitían las facturas pertinentes. Ello así, la empresa verificaba aquellos comprobantes recibidos y procedía al pago mediante cheques, emitiendo los proveedores involucrados el recibo correspondiente a la cancelación de cada operación comercial concertada.

Alega que el ajuste efectuado por el organismo fiscal se sustenta en la impugnación de los proveedores presuntamente apócrifos: JANTO PROVIDER S.A. (CUIT 30-71188410-2) y SMART CUISINE S.A. (CUIT 30-71255011-9). Al respecto, sostiene que no hay fundamento para tal caracterización toda vez que, al momento de concertar las operaciones, la empresa había verificado la condición tributaria de

aquellos sujetos, comprobando que no se encontraban incluidos en la base E-Apoc de la AFIP-DGI.

Pone de manifiesto que la impugnación de los proveedores se sustentó en opiniones tendenciosas de los inspectores, basadas en indicios que carecen de fuerza suficiente para impugnar las operaciones en cuestión. Asimismo, que se le endilga improcedentemente a la empresa el incumplimiento de extremos que no son de su responsabilidad.

Seguidamente, plantea la nulidad absoluta e insanable del acto administrativo conforme lo normado por el artículo 14 inc. b) de la ley 19.549, considerando que carece causa, pues no se encuentra sustentado en los antecedentes de hecho y de derecho del caso.

Por último, menciona que en fecha 27/12/2016 realizó una consulta web al organismo fiscal a los fines de conocer si la empresa podía acogerse al régimen previsto en el titulo 1 de la ley 27.260, advirtiendo que se encontraba inspeccionado por presunta facturación apócrifa. Indica que, en su respuesta, el organismo indicó que le correspondería el ingreso al sinceramiento fiscal. Ello así, procedió a efectuarlo, agraviándose toda vez que luego la demandada le negó el goce de los beneficios prescriptos por tratarse de ajuste proveniente de facturación apócrifa.

Acompañó prueba documental y solicitó se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que fs. 66/85 la representación fiscal contestó el recurso.

Por las razones de hecho y de derecho que invoca, ratifica el acto apelado y requirió su confirmación. Citó jurisprudencia, acompañó los antecedentes administrativos y efectuó reserva del Caso Federal.

III. Que visto el estado de autos, a fs. 111 se elevan a consideración de la Sala “B” y a fs. 116 se ponen para el dictado de sentencia.

IV. Que en primer lugar, por cuestiones de lógica precedencia, corresponde dar tratamiento al planteo de nulidad articulado por la parte actora con sustento en la pretendida vulneración del artículo 14 inc. b) de la ley Nro. 19.549.

Que la citada norma dispone “*El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos....b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado*”.

Que teniendo en miras la resolución impugnada en autos, cabe destacar que ella cuenta con todos los requisitos esenciales enumerados por la norma transcripta precedentemente, pues se encuentra perfectamente fundada y sustentada en los hechos del caso. En contraposición con ello, la actora no ha arrimado en esta instancia probanzas que sustenten la nulidad que alega.

En tal sentido, corresponde recordar aquí que para la procedencia de la nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que originen el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puedan dar lugar a la indefensión, razón por la cual, las nulidades procesales

son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer al impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma.

Que como sostuvo esta Sala in re “Siev Publicidad S.A.” (sentencia del 01/04/2004) debe rechazarse la defensa opuesta por la apelante en cuanto a la falta de fundamentación del acto determinativo y falta de consideración de lo alegado por ella, puesto *que “el juez administrativo se encuentra investido de las facultades necesarias para decidir la cuestión conforme a su criterio, independientemente de lo alegado por las partes y siempre que su decisión sea fundada, situación ésta que se verifica en autos al sustentarse las resoluciones en los hechos y antecedentes del caso y en el derecho aplicable”*.

Que, en ese orden, contrariamente a lo afirmado por la parte actora, de la compulsa de los antecedentes administrativos que dan cuenta de la tarea de fiscalización y de la lectura de los considerandos del acto apelado, surgen claramente sus fundamentos emanados tanto de los hechos constatados como así también su sustento normativo.

Que, así ello, cabe recordar que, *“en efecto, la nulidad es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescriptas para ello, pero no debe olvidarse como lo destaca Alsina que “las formas procesales no tienen un fin en sí mismas y su razón de ser no es otra que la de asegurar a las partes la libre defensa de sus derechos y una defensa justa (Derecho Procesal, Tomo I, Parte General, Bs. As. 1951, pág. 646)”* (vide CNACAF, “Dadea, Marta Elisa s/recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado”, de fecha 30/08/1984).

Por lo merituado, corresponde el rechazo del planteo intentado.

Que respecto a las costas, corresponde precisar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma.

En este aspecto, cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto *“...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”*.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto “*Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se*

llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

V. Que seguidamente, corresponde analizar el agravio según el cual el organismo fiscal negó a la recurrente el goce de los beneficios previstos en el régimen de la ley Nro. 27.260 en virtud de su acogimiento en los términos del título I de aquella.

Que el Título I del Libro II de la Ley N° 27.260 estableció un sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior, como así también el mecanismo a través del cual aquellos sujetos que no hayan adherido al mismo, podían confirmar
los datos exteriorizados en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, del Impuesto sobre los Bienes Personales o, en su caso, del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, correspondiente al último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015.

Que el artículo 46 de la ley indicó que "*Los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, que se establece en el artículo 41 y/o adquieran alguno de los títulos o cuotas partes previstos en el artículo 42, y los sujetos del antepenúltimo párrafo del artículo 38 por quienes puede hacerse la declaración voluntaria y excepcional, conforme a las disposiciones de este Título, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados:...*

c) Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional, de acuerdo con las siguientes disposiciones: 2. Impuestos internos y al valor agregado. El monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de las operaciones declaradas —o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada— por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar. No se encuentra alcanzado por la liberación el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos...".

Que por su parte, el artículo 13 del Decreto reglamentario Nro. 895/16 dispuso: *"Se consideran comprendidas dentro de las liberaciones referidas en el Artículo 46 de la Ley N° 27.260 las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero"*.

Que a su turno, la Resolución General (AFIP) Nro. 3919/16 (B.O. 29/07/2016) reglamentó el régimen, estableciendo los plazos, formas y condiciones a fin de adherir al mismo. Ello así, en su artículo 30 reglamentó lo previsto por el citado art. 46 de la ley y sostuvo que las liberaciones allí referidas alcanzan a las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, siempre que, en su caso, la determinación de oficio no se encuentre firme a la fecha de la promulgación de dicha ley. Y añadió: *"En este supuesto el contribuyente deberá allanarse total e incondicionalmente a la pretensión fiscal, y desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso el de*

repetición, asumiendo, en su caso, el pago de las costas y gastos causídicos. A fin de formalizar el allanamiento deberá presentar el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo), en la dependencia de este Organismo en la que se encuentre inscripto y que resulte competente para el control de las obligaciones fiscales por las cuales se efectúa la adhesión...".

Que vista la plataforma normativa descripta precedentemente, es dable adelantar que no asiste razón a la actora cuando solicita el goce del beneficio de liberación contenido en el artículo 46 de la ley bajo estudio, toda vez que el legislador ha excluido expresamente la posibilidad de que los contribuyentes acogidos al blanqueo quedaran liberados del pago del impuesto al valor agregado cuando el crédito fiscal proviene de facturas a las que el Fisco Nacional atribuyó carácter apócrifo. Y en las presentes actuaciones esa circunstancia fáctica no resulta ser un hecho controvertido por las partes.

Por otro lado, es de destacar que tales ajustes solo podían incluirse en el régimen de moratoria dispuesto en el Libro II del Título II de la Ley 27.260 y ello no ha acontecido en los presentes autos, pues tal como lo informó el Fisco Nacional a fs. 108/109 "*Atento lo solicitado respecto la deuda determinada mediante la Resolución N° 223/2107 (DV RRLP) por IVA 05/2013 a 07/2015 del contribuyente del asunto, se informa que las obligaciones no han sido regularizadas a la fecha ni las DDJJ rectificadas. Tampoco hemos recibido F408 en esta dependencia*" (sic).

Que en este orden de razonamiento, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado reiteradamente el principio según el cual la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal (Fallos: 312:2078).

Cuando la letra de la ley no exige esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042), máxime cuando, como ocurre en este caso, la exclusión de la liberación de los créditos fiscales provenientes de facturación apócrifa, no exige un esfuerzo de integración con otras disposiciones de igual jerarquía ni plantea conflicto alguno con principios constitucionales (Fallos: 327:5614).

Que en tal sentido, corresponde destacar que ésta Sala "B" se ha pronunciado en el expediente Expte. 47.395-I – DAVIDSSON MOSCA JOSE s/ Recurso de apelación" de fecha 17/04/2023, considerando *"(…) resulta claro que el legislador ha excluido expresamente la posibilidad que los contribuyentes acogidos al blanqueo quedaran liberados del pago del impuesto al valor agregado cuando el crédito fiscal proviene de facturas que han sido caracterizadas como apócrifas por el Fisco Nacional.*

Que ello así, resulta improcedente lo solicitado por la parte actora a los efectos de resultar liberada de los montos que se le reclaman en la resolución Nro. 99/17 que recurre, esencialmente por los periodos fiscales del 2014, cuya imputación ha quedado por fuera del alcance de la ley 27.260.

Que en ese orden de razonamiento, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado reiteradamente el principio según el cual la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal (Fallos: 312:2078). Cuando la letra de la ley no exige esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas

por la norma (Fallos: 311:1042), máxime cuando, como ocurre en este caso, la exclusión de la liberación de los créditos fiscales provenientes de facturación apócrifa, no exige un esfuerzo de integración con otras disposiciones de igual jerarquía ni plantea conflicto alguno con principios constitucionales (Fallos: 327:5614)”.

Que en razón de lo analizado, corresponde desestimar la pretensión de la actora en lo que al beneficio estatuido por el art. 46 de la ley 27.260 respecta.

VI. Que finalmente, en atención a lo decidido en los considerandos precedentes, corresponde adentrarnos al tratamiento del fondo de la controversia.

Para ello, y en atención a una mayor claridad expositiva, es dable detallar -primeramente- los indicios que llevaron al Fisco Nacional a impugnar las operaciones atribuidas a los proveedores que declaró la recurrente.

Que a fs. 117/125 del Cuerpo de Antecedentes Administrativos obra agregado el Informe final de fiscalización emitido en el marco de la O.I N° 1435182. Allí se expone que, de la información relevada del Libro IVA-Compras aportado por la contribuyente durante la fiscalización, se obtuvieron registros de operaciones comerciales con proveedores que fueron objetados por el Fisco.

Concretamente, se indica que la auditoría fiscal se inició a los fines de verificar si las operaciones comerciales registradas entre MAJUL APICOLA DEL SUR S.A. y los proveedores SMART CUISINE S.A. y JANTO PROVIDER S.A. tenían sustento legal en cuanto a la legitimidad de crédito fiscal, la real existencia de las operaciones en la medida de lo que surje de la literalidad de la documental aportada y la capacidad operativa y/o económicas de los sujetos que se presentan como contraparte de la relación comercial.

Para ello, se detalló en primer lugar las inconsistencias detectadas en aquellos sujetos:

1. SMART CUISINE S.A. (C.U.I.T. 30-71255011-9):

Se esbozan las conclusiones surgidas de la O.I 1435182 - la que forma parte del cuerpo de antecedentes de Nota N° 10 (DV FPL)-, detallándose que el referido proveedor:

i) tiene domicilio fiscal inexistente- desconocido;

ii) presentó dd.jj de IVA hasta el 11/2014, no obstante continuó emitiendo facturas a la actora;

iii) fue declarado en quiebra desde 09/2014, con baja definitiva -por tal motivo- en IVA y Ganancias desde el citado periodo, pero la actora siguió operando con el citado hasta el año 2015,verificándose operaciones hasta el último periodo auditado (07/2015);

iv) de la consulta a las solicitudes de impresión de facturas pudo observarse que varias fueron emitidas con fechas anteriores a la de la solicitud;

v) de los datos aportados en la verificación no surge certeza del domicilio fiscal ni de los datos obrantes en

las facturas a los efectos de verificar los datos del proveedor;

vi) existe coincidencia entre el modelo de la factura y el formulario de la imprenta ARTES GRAFICAS CALUAL de Luis Cardenuto, quien informó que no cuenta con datos de las personas que retiraron los respectivos talonarios ni de su vínculo con la actora;

vii) no cuenta con bienes registrables a su nombre (fs. 541 del cuerpo de las actuaciones de IVA);

viii) no se pudo corroborar la existencia de un establecimiento físico sede de su actividad empresarial y comercial (ver fs. 549/559. 676 y 682/684 del Cuerpo de IVA).

ix) que respecto de la forma de pago de las operaciones consta, conforme acta de fojas 359/360 del Cuerpo IVA, manifestación del Sr. Rusconi -presidente y director titular de la empresa recurrente- señalando que *"(…) en cuanto a la forma de pago (…) los cheques eran entregados al mismo fletero que traía la mercadería y en algunas ocasiones se cobraba el cheque (por alguien de la empresa MAJUL) por ventanilla y se entregaba el efectivo al fletero, entregando el recibo de correspondiente en el mismo acto*".

A fs. 119 del informe final de inspección del Cuerpo de Antecedentes Nota N° 10, surge que "*Se seleccionó una muestra de los cheques involucrados solicitándose anverso y reverso a la Entidad bancaria, de la respuesta obtenida surge que se trata de cheques utilizados para extraer dinero ya que los mismos fueron cobrados por el propio Sr. Rusconi y/o la Sra. Martina Rusconi – su hija- también integrante de la verificada "* (sic).

Se hace hincapié en que pudo constatarse que MAJUL APICOLA posee registradas en el Libro IVA-Compras 44 operaciones con el proveedor aquí analizado, por un monto total de crédito fiscal de pesos dos millones ochocientos cincuenta y nueve mil ciento treinta y cuatro con cincuenta y dos centavos ($ 2.859.134,52). Respecto de ello, la recurrente aportó únicamente copia de las facturas que obran agregadas a fs. 144/145/, 157/160, 167/170, 181/185, 192/193, 198/1999, 211/212, 216/224, 227/228, 231/236, 366/395, 580/582 del cuerpo IVA-, advirtiendo que no presentó los remitos del traslado de la mercadería por lo que no resultó posible comprobar la efectiva entrega de los bienes (ver fs. 714 del cuerpo de las actuaciones administrativas de IVA).

Ello así, el organismo fiscal concluyó que la actora declaró débitos fiscales en exceso y que las operaciones comerciales fueron abonadas con entrega de cheques (ver fs. 359/360 del Cuerpo de IVA y fs. 397) verificándose que eran entregados al mismo fletero que traía la mercadería, y algunas veces era cobrado por representantes de la empresa MAJUL, entregando al fletero el efectivo.

Por lo merituado, para los periodos fiscales bajo verificación se consideró que el proveedor SMART CUISINE S.A. no posee elementos que den cuenta de que se trata de una empresa en funcionamiento, pues en virtud de las comprobaciones efectuadas no se acredita capacidad operativa para realizar las operaciones que dice haber efectuado, procediendo en consecuencia a impugnar el crédito fiscal contenido en las facturas objeto de impugnación.

2. JANTO PROVIDER S.A. (CUIT: 30-71188410-2):

Se exponen las observaciones realizadas en la investigación seguida en el Legajo O.I 1435182 que obra en

el cuerpo de antecedentes administrativos Nota 09/2017:

i) no se pudieron corroborar los domicilios legal / real y fiscal de la empresa;

ii) presentó baja definitiva en ganancias -sin empleados- desde el 05/2013;

iii) presentó DDJJ de IVA por los periodos en que le facturó a la recurrente, y continuó presentando en cero hasta la fecha; ello no obstante exteriorizó débitos fiscales muy inferiores a los facturados (en los meses 12/2013 a 04/2014, declaró cero (0) débito);

iv) con relación a la imprenta ARTES GRAFICAS STELLA MARIS de Néstor Daniel Fernández, el citado aportó copia de los pedidos de autorización de impresión y copia del modelo de factura que responden al modelo de factura aportada por el contribuyente y datos de las personas autorizadas al retiro, pero los cuales no tienen acreditado vínculo alguno con la actora, conforme fuera informado por el área auditora del Organismo;

v) del análisis de las numeraciones de las facturas, las mismas tienen un CAI con vencimiento 25/04/2014 -última factura que posee la verificada- no obstante, la misma fue registrada a *posteriori* en el periodo 11/2014;

vi) se estima que las facturas fueron abonadas en su totalidad en efectivo. Dado que de una selección de cheques el Fisco solicitó informe al Banco Nación y surge que los mismos fueron cobrados por el Presidente de la firma el Sr. Rusconi y/o la Sra. Marina Rusconi -su hija, también integrante de la sociedad (conforme fs. 89 del Cuerpo de Antecedentes Nota N° 9/2017)-, siendo la última compra efectuada en el año 2014.

Se expone que la citada firma fue proveedora de miel de abejas a la apelante de autos, realizando operaciones desde el periodo 05/2013 hasta 11/2014 (mes en que se registra un comprobante con fecha de emisión 20/04/2014). Aquellas, se encuentran registradas en libros IVA-Compras de MAJUL APICOLA, contándose 50 facturas (fs. 142/143, 146/147, 168/187, 514/533, y 630/631) por un monto de crédito fiscal de pesos dos millones trescientos noventa y un mil doscientos treinta cuatro con dos centavos ($ 2.391.234,02).

Ello así, la administración tributaria estimó que JANTO PROVIDER S.A. no reviste las características de una empresa en funcionamiento ya que no acredita capacidad operativa para realizar las operaciones que fueron declaradas por la parte actora. Asimismo, indica que del informe de fs. 95/96 (del expediente administrativo del cuerpo con antecedentes Nota 09/2017) surge que no se encuentra inscripta en el objeto de actividad conforme el concepto facturado -provisión de miel de abejas-, siendo su actividad declarada la de “Venta al por mayor de máquinas, herramientas de uso general, venta al por mayor de metales y minerales, servicio de transporte automotor de cargas, reparación y mantenimiento de máquinas en general, etc”.

Que con sustento en las investigaciones precedentemente referenciadas, el Fisco Nacional consideró que los proveedores resultarían apócrifos, toda vez que no acreditan capacidad operativa para llevar a cabo las operaciones declaradas por la recurrente, procediendo en consecuencia a impugnar el crédito fiscal surgido

de las facturas en que fueron documentadas.

VII. Que exhibidos los elementos tenidos en cuenta por la fiscalización para efectuar la determinación de oficio que se apela, corresponde seguidamente adentrarse al examen de los mismos frente al cotejo de las probanzas rendidas por el recurrente en esta instancia.

Al respecto, cabe anticipar que, a juicio de este Tribunal, teniendo en consideración las constancias obrantes en los antecedentes administrativos de la causa y en las presentes actuaciones, la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal respecto de los proveedores cuestionados se encuentra debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos respecto de la validez de las facturas y las operaciones que ellas pretenden sustentar.

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.

Así las cosas, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinada a obtener un adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por la AFIP y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por ésta última a fin de evaluar si las mismas permiten un confronte capaz de confirmar la relación entre la entrega efectiva de los bienes comercializados por parte de los proveedores cuestionados que surgen de los comprobantes y su real representación en los créditos fiscales declarados.

Frente a las afirmaciones de la actora mediante las cuales ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró con estos proveedores y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de aquellos, resulta ilustrativo recordar que *"no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..."* (cfr. “Forestal Futaluefú S.A.” -TFN Sala B- sentencia del 21/05/1993).

Este criterio fue reiterado nuevamente *in re* Sidertec S.A., sentencia del 15/11/1996, donde además se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (Sala A, “Impulso S.A.”, sentencia del 27/03/1998; “Carrizo Luis E.”, sentencia del 31/08/1999 y “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.” sentencia de fecha

21/09/2000; Sala D, “Romero S.A.” sentencia de fecha 23/06/1999) y compartida por la Alzada en distintos decisorios (Sala V, "Estándar Motor Arg. SAIC”, sentencia del 12/07/2000, entre otros).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de esta Sala “B” de fecha 22/08/1989 -confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/1991)-, donde se dijo que "...*10) Que, por lo demás, la propia Ley Nº 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada ‘realidad económica’, corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas*..."

En este sentido, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido 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 el crédito fiscal 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 (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 25/08/2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015 *in re* "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI " la Corte sostuvo: "*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: ‘en 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. En efecto, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó, limitándose a justificar la existencia de las operaciones con sustento en el cumplimiento de meros extremos formales que no permiten desvirtuar las numerosas inconsistencias detectadas por la investigación fiscal.

Tal como explicara nuestro más Alto Tribunal, por la propia mecánica del impuesto “…*el llamado crédito*

fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquel en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no solo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones" ("Alcalis de la Patagonia S.A.", sentencia del 06/05/1986).

Que por todo lo merituado, no habiendo la actora hecho aporte a la causa de probanzas que logren desvirtuar la impugnación del Fisco Nacional con respecto a veracidad de las operaciones tal y como han sido declaradas por el recurrente, resulta procedente confirmar el acto apelado en todos sus términos.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución apelada, con costas a la actora.

Regístrese. Notifíquese. Cumplido, procédase a su impresión para ser agregada al expediente papel.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.05.20 11:55:26 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 Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.05.20 12:49:27 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: 2025.05.20 15:15:19 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.20 15:15:51 -03:00