Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73988553-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Julio de 2025

Referencia: N° 49.312-I; Peix S.A. s/recurso de apelación; Sentencia de fondo.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 49.312-I,** caratulado ***"PEIX S.A. s/recurso de apelación"***,

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 29/48vta., PEIX S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N°288/2018 (DV SRR1) de la A.F.I.P.-D.G.I., de fecha 08/10/2018, mediante la cual se determinó de oficio su obligación frente al Impuesto al Valor Agregado, periodos fiscales 04/2012 a 04/2014, ambos inclusive. Asimismo, se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó multa de dos veces el gravamen dejado de ingresar, en los términos de los arts. 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683.

Efectúa una reseña de los antecedentes que originaron la resolución apelada, de los proveedores cuestionados (Metales del Olimpo S.A. y Progreso Industrial S.A.) y brinda información sobre la actividad que desarrolla. Asimismo, detalla sus presentaciones y pruebas ofrecidas durante la instancia administrativa.

Destaca que, si bien se iniciaron actuaciones en el impuesto a las ganancias y a las salidas no documentadas, se dejaron sin efecto dichos ajustes, pues se tuvo en cuenta la prueba aportada y producida, que a criterio de la administración lograron probar las operaciones que ahora cuestiona en el impuesto al valor agregado. Así, recurre a las conclusiones de las resoluciones de dichos impuestos, para afirmar que se encuentra acreditada la existencia de los bienes y el circuito, forma de pago y la identificación de los beneficiarios.

Cuestiona la impugnación de los créditos fiscales originados en operaciones con dos de sus proveedores, Metales del Olimpo S.A. y Progreso Industrial S.A.

Con respecto al primero, se agravio que se impugnen los créditos fiscales derivados de sus operaciones por cuanto aquél fue incluido en la base eApoc con fecha 19/08/2014, es decir, con posterioridad al momento de la celebración de las operaciones. A su vez, expone que no posee responsabilidad sobre las anomalías detectadas por la Administración en la actividad del proveedor y que se cumplieron con las formalidades en la facturación.

Controvierte la supuesta desactivación de la empresa, en razón de que no contaba con personal a su nombre, no realizó presentaciones en el régimen de seguridad social desde noviembre de 2012 y que no tendría capacidad operativa para realizar las operaciones. Sobre los empleados, manifiesta que otra dependencia del Estado hizo un relevamiento de personal y que el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social en 2014 le realizó un procedimiento sumarial por falta de registración de sus trabajadores.

Frente a la consideración de que no poseía bienes inmuebles a su nombre para realizar las fundiciones, dice que el predio donde fue comprado el aluminio existió, que su contacto fue con el Sr. Vila y que no le consta si fue enajenado a terceros. Además, reflexiona por qué al haber quedado demostrado que el Sr. Nadeo era el verdadero dueño de la empresa proveedora (dueño oculto) y supuestamente su hija adquirió el inmueble, nunca fueron contactados por la Administración. Por esas razones entiende que no debe responder esos cuestionamientos y que no son válidos para rechazar los créditos fiscales originados.

Sostiene que fue probado el circuito de pagos mediante la pericia producida en sede administrativa, de la cual se desprendió que el 60% de los pagos fueron con cheques propios librados a la orden, el 15% con transferencias bancarias y el resto con cheques de terceros endosados al proveedor.

Entiende que yerra el ente fiscal al controlar el régimen de percepciones, pues se trata de retenciones vinculadas a la RG 2849, que creó el Registro de comercializadores de materiales a reciclar, que no le resulta aplicable. Dice que adquirió de los proveedores lingotes de aluminio, que no estaba comprendida como sujeto obligado de ese régimen y, por lo tanto, no debía practicarles retenciones.

Como último punto, refuta los dichos del organismo fiscal respecto a que obtuvo materias primas fuera del circuito legal ante la ausencia de la documentación de respaldo y refuerza la procedencia de los créditos fiscales originados en las operaciones observadas. Además, distingue la prueba que obra en las actuaciones administrativas que demuestra la entrega de mercadería.

Por otro lado, sostiene que las impugnaciones al proveedor Progreso Industrial S.A. son improcedentes. Al respecto, invoca su existencia, los bienes que se vendieron, el circuito de pago (con un cheque de terceros del Standard Bank) y la entrega de la mercadería.

Se agravia de la multa aplicada y resalta la ausencia de ardid o engaño en su conducta -elemento objetivo- y dolo en su actuar -elemento subjetivo-. En subsidio, solicita su reencuadre en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

Finalmente, ofrece prueba e introduce el caso federal.

II.- Que a fs. 58/64vta. la representación Fiscal contesta el recurso y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 83 obra el acta de la audiencia preliminar de prueba celebrada y a fs. 84 se dispuso la apertura a prueba. A fs. 163 se tuvo por desistida a la recurrente de la prueba a producir pendiente y a fs. 168 se clausuró el periodo probatorio.

Posteriormente, a fs. 175 se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala “A” y a fs. 176 se pusieron los autos para alegar.

A fs. 183 se llaman los autos para dictar sentencia y a fs. 198 fue incorporada la presentación de la recurrente a fs. 188/196.

IV.- Que sentado lo que antecede, corresponde establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Del informe de inspección obrante a fs. 852/862 del cuerpo N° 5 del Impuesto al Valor Agregado de los antecedentes administrativos y los argumentos esbozados por el juez administrativo en la resolución recurrida, surgen los motivos por los que se observaron las operaciones con los mencionados proveedores, a saber:

Cabe señalar que la recurrente declaró como actividad la de “Fundición de metales no ferrosos”. Los funcionarios actuantes constataron que su actividad consiste en la fabricación y comercialización de piezas inyectadas en aleaciones de aluminio utilizando tecnología de última generación. Operan en diversos mercados, con clientes reconocidos y desarrollan toda su actividad en un parque industrial.

A partir de verificar las operaciones registradas por la recurrente con el proveedor Metales del Olimpo S.A., que se encuentra incluido en la base de datos eAPOC bajo la condición "desconocido por sus titulares y/o responsables” desde el 19/08/2014, se inició la fiscalización correspondiente. La recurrente operó con esta empresa desde enero de 2010 a abril de 2014.

Resulta oportuno entonces reseñar los elementos que tuvo en cuenta la administración fiscal para incluir a los proveedores de la recurrente en la base Eapoc.

1.- Metales del Olimpo S.A.: Del informe elaborado por los actuantes, de las declaraciones juradas presentadas en el impuesto al valor agregado surge una relación débito y crédito siempre tendiente a 1 y declararon un margen de rentabilidad exiguo, que no se correspondería con su actividad.

Respecto al Régimen de Seguridad Social, su última presentación fue realizada en el mes 11/2012 declarando un total de 21 empleados y sin efectuar los pagos correspondientes al régimen desde el año 2010 inclusive.

La firma no pudo ser localizada en su domicilio legal, a pesar de haber sido notificados los requerimientos.

Al citar a los integrantes de la sociedad, solamente contestó el Sr. Umaño. Éste declaró que un tal Sr. Nadeo fue quien lo incorporó como accionista pero que ello solo fue en los papeles, ya que nunca había comprado acciones de la sociedad. Expresó que cobraba su sueldo como empleado de la empresa, sin participar en la toma de decisiones. Dijo que en algunas oportunidades firmó cheques y que devolvió las acciones a través de un convenio de cesión y transferencias que presentó en instancia administrativa, a favor del tío del Sr. Nadeo y otra persona más. Agrega que el Sr. Nadeo era el verdadero dueño de Metales Del Olimpo S.A. , quien a su vez fue el propietario de otra firma llamada Alus Metal S.R.L. -del mismo rubro- para la cual trabajó y que hacía tres años que no trabajaba más allí. Finalmente explicó que ante notificaciones que recibía por la firma se comunicaba con la Dra. González, representante del Sr. Nadeo y que a los otros integrantes de la sociedad los vio por única vez en la escribanía en oportunidad de firmar el convenio de transferencia de acciones mencionado.

Se circularizó a la firma Alus Metal S.R.L. sin haber obtenido respuesta y de las bases de datos se corroboró que el Sr. Nadeo era el socio gerente de la firma. Ésta empresa fue cargada en la base eApoc el 13/06/2014, habiendo también operado con la recurrente a través de la provisión de aleaciones de aluminio, pero no en forma particular con el Sr. Nadeo, conforme declaró la recurrente.

Se contactó al Sr. Vila, quien fue informado por la recurrente como el contacto con Metales del Olimpo S.A. Éste

manifestó que fue empleado de la firma como negociador con los clientes a partir de los parámetros dictados por el presidente declarado pero que en realidad era el Sr. Nadeo el verdadero dueño de la empresa. Afirma que operó con la recurrente y que posteriormente a su renuncia de la empresa en 2012, tuvo conocimiento que el Sr. Nadeo le vendió aleaciones de aluminio a la recurrente.

Con el objeto de verificar el circuito de pagos fueron circularizadas las entidades bancarias Standard Bank y Banco Galicia. De la información obtenida los funcionarios fiscales consideraron que no se puede colegir que los cheques entregados al proveedor tuvieron como último destino el pago de costos o gastos inherentes a la actividad que desarrolla. En su mayoría, fueron endosados a Cooperativas, Empresas de Servicios Financieros y Cerealeras.

Ante la circularización a la Cámara Argentina de la Industria de Aluminio y Metales Afines, ésta informó que el proveedor fue socio entre el 26/05/2011 y el 30/05/2013, toda vez que fue dado de baja por incobrable.

Con los elementos recabados y teniendo en consideración que dejó de presentar declaraciones juradas desde diciembre de 2012, poseer personal y el inmueble donde realizaba las fundiciones de aluminio desde 2013, se la consideró desactivada desde esa fecha, concluyendo que las facturas posteriores que emitió no reflejarían operaciones verdaderas. Asimismo, se infirió que fue constituida con socios aparentes al ocultar a su real representante legal y que fue creada para reemplazar a la fallida Alus Metal S.R.L. desde 2012, incluso utilizando su personal y el mismo establecimiento. De esta forma continuó el Sr. Nadeo en la empresa proveedora, pero sin figurar formalmente. En 2014 comenzó a operar Fundidores Unidos del Sur S.A. con parte del personal que provenía de las anteriores empresas inactivas. De 2012 a 2014, la recurrente operó con las empresas y con el Sr. Nadeo. En cuanto los cheques, se observó que Metales del Olimpo operó hasta mayo de 2012 y los cheques posteriores entregados por la recurrente fueron descontados en mutuales, asociaciones y empresas agro.

2.- Progreso Industrial S.A.: La actividad declarada es la venta al por mayor de metales y minerales metalíferos, cargado en la base eApoc bajo la condición sin capacidad económica, con fecha 04/12/2014.

No declaró personal, no poseía rodados, inmuebles ni cuentas bancarias a su nombre y no se informaron consumos relevantes. Presentó declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado desde marzo 2012 a octubre 2014 con débitos fiscales importantes, mientras que las del Impuesto a las Ganancias fueron presentadas por los periodos 2010 y 2011, sin declarar ventas ni resultados ni impuesto a ingresar.

A partir de lo expuesto, se concluyó que, si bien fue una sociedad constituida para vender metales con un único domicilio en Capital Federal, no cuenta con las compras necesarias del circuito legal para efectuar las ventas declaradas. Además, comienza a facturar en marzo 2012, cercana a la fecha de las operaciones declaradas por la recurrente.

En consecuencia, se observaron las cuatro facturas registradas en abril y mayo de 2012 por las supuestas ventas a la recurrente.

Se corroboró la inscripción de los proveedores en el Registro de Comercializadores de Materiales a Reciclar de la RG N° 2849 de AFIP. Metales del Olimpo S.A. estuvo inscripto hasta el 03/2013 mientras que Progreso Industrial S.A. nunca se registró.

También fue analizado si la recurrente realizó percepciones frente al Impuesto al Valor Agregado a los proveedores observados, para computar las mismas contra el crédito fiscal impugnado a ajustar, no surgiendo retenciones/percepciones efectuadas más allá de las correspondientes al Impuesto a las Ganancias.

Por último, en cuanto a la fiscalización en el Impuesto a las Ganancias y considerando que pudo probarse el ingreso de camiones al parque industrial donde estaba situada la recurrente, se dispuso que no está en duda para los funcionarios fiscales la existencia o no de los bienes, sino el perfeccionamiento del hecho imponible de las operaciones impugnadas frente al impuesto al valor agregado.

Con sustento en lo expuesto, el organismo fiscal impugnó los créditos fiscales computados por la recurrente por operaciones con los dos proveedores mencionados en los periodos fiscales 12/2012 a 04/2014, efectuándose los correspondientes ajustes que, al no ser conformados, dieron origen al procedimiento determinativo que dio lugar a la resolución en crisis.

V.- Que sentado lo que antecede debe analizarse la procedencia de la impugnación de los créditos fiscales emergentes de operaciones realizadas con los mencionados proveedores, toda vez que de acuerdo con el relato efectuado, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas inconsistencias que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones 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.

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

VI.- Que resulta pertinente destacar que la defensa de la actora respecto a las operaciones cuestionadas consiste -fundamentalmente- en sostener que la prueba producida en sede administrativa probó la existencia de las operaciones y la entrega de la mercadería, que la inclusión de los proveedores en la base eApoc fue posterior, que no es su responsabilidad conocer las particularidades impositivas de los proveedores, que los pagos fueron realizados y a su vez, controvierte los aspectos tenidos en cuenta para considerarlos apócrifos.

Ello así, la impugnación fiscal resulta razonablemente efectuada, pues como quedó dicho, el Fisco Nacional ha sustentado su pretensión objetiva a través de hechos externos relatados en el informe de inspección y la resolución apelada, considerando específicamente las particularidades de los proveedores para calificarlos como apócrifos.

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

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se

encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *"…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".*

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

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

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

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

Dicho criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en 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”.

En esa inteligencia, corresponde a la actora acreditar la fehaciencia de sus operaciones.

IX.- Que sentado en lo que antecede, debe ahora este Tribunal apreciar la prueba ofrecida y producida por la recurrente para rebatir los ajustes efectuados, la que se limitó a pedidos de informe y la documental aportada a fs. 23/28.

En primer lugar, debe destacarse que, de la lectura de los hechos controvertidos, no está discutida la existencia de la mercadería que supuestamente fue adquirida a los proveedores. Así lo expresa el juez administrativo en la resolución recurrida al establecer que *“ha quedado demostrado que PEIX SA adquiere materias primas fuera del circuito legal toda vez que no tiene documentación de respaldo de toda la materia prima necesaria para cumplimentar las ventas relevadas”* y que *“no está en duda la existencia de los bienes sino el computo del crédito fiscal emergente de los comprobantes apócrifos”*.

De tal forma, la prueba debió dirigirse a acreditar la efectiva realización de las operaciones con los proveedores cuestionados, lo que se adelanta que no ha ocurrido en autos.

Respecto a la documental, se trata de un informe Nosis de la información registrada de Metales del Olimpo S.A. especialmente entre los años 2014 y 2016 y la constancia de inscripción de la Sra. Nadeo -aquella que supuestamente adquirió el inmueble que estaba a nombre de la firma-.

Por otro lado, a partir de la contestación de oficio del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social a fs. 93/115vta., podemos verificar que la Dirección Regional de Lomas de Zamora inició un expediente de octubre 2014 a la firma Metales del Olimpo S.A. en donde el juez administrativo impuso multas por falta de registración de diversos empleados.

En lo que refiere a la información emitida por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires obrante a fs. 122, ésta únicamente manifiesta la imposibilidad de brindar la información requerida por existir secreto fiscal. Luego, la recurrente desistió de esta prueba.

Al respecto, si bien lo manifestado por el MTEySS sobre Metales del Olimpo S.A. es un indicio de que en ese mes existían empleados declarados -aunque el último periodo 04/2014 fiscalizado fue previo al expediente- y la información contenida en el informe Nosis, ello no alcanza a controvertir los contundentes elementos recaudados por el Fisco Nacional en torno a este proveedor, conforme se expuso en el Considerando IV.

En la misma dirección, ha quedado comprobado con la prueba producida en sede administrativa que la misma y sus vinculadas Alus Metal S.R.L y Fundidores Unidos del Sur S.A. fueron utilizadas por el Sr. Nadeo para cometer operatorias irregulares como las descriptas en autos. Prueba de ello son las declaraciones del accionista aparente el Sr. Umaño y el contacto de la recurrente, el Sr. Vila.

Para puntualizar, durante los periodos fiscales 04/2012 a 12/2012 no se impugnaron créditos fiscales por operaciones con este proveedor y luego en el año 2013, las propiedades a titularidad de Metales del Olimpo S.A., fueron transferidas -una a la Sra. Nadeo y dos a Fundidores Unidos del Sur S.A- (vid. fs. 1279/1281 del cuerpo N° 7 del impuesto al valor agregado de los antecedentes administrativos). A partir de este momento comenzaron a impugnarse los créditos fiscales.

Además, en dichas constancias se aprecia que la primera de las propiedades, donde se cree que estaban los hornos de fundición, anteriormente perteneció a la firma Alus Metal S.R.L. en la que el Sr. Nadeo era gerente.

En otra arista, respecto al proveedor Progreso Industrial S.A., no se produjo prueba que sustente lo manifestado por la recurrente en su escrito de apelación. Aquí sobran las razones para haber impugnado las operaciones con este proveedor, de acuerdo a los elementos recaudados por el Fisco Nacional expuestos en el Considerando IV.

Por lo que, cabe concluir que la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten las operaciones con los mencionados proveedores calificados de apócrifos 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. Debe recordarse que nuestro Máximo Tribunal 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: '[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"*** ("Feretti, Félix Eduardo", 15/3/2015).

Por lo tanto, los agravios de la recurrente -sobre la que reposaba la carga probatoria- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada en autos.

En consecuencia, corresponde confirmar el ajuste fiscal efectuado por el Fisco Nacional en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales 04/2012 a 04/2014. Con costas.

X.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios liquidados en la resolución, toda vez que la recurrente no ha expresado agravios, corresponde su confirmación. Con costas.

XI.- Que respecto a la multa aplicada que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inc. c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), la recurrente se agravia de la ausencia de los elementos objetivo y subjetivo en su conducta desplegada. Asimismo, solicita que la misma sea reencuadrada en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

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

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

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

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, "el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada". Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

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

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

XII.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para encuadrar la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquélla operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es -generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre ("presumtio sumitir ex so quo prelumque fit"), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, "Metodología Jurídica", Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Al amparo de lo expuesto, analizadas las actuaciones administrativas, el informe final de inspección y en atención a lo resuelto en Considerandos precedentes, el Fisco Nacional actuó correctamente al encuadrar la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas toda vez que la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que

fueran aplicables al caso.

Frente a ello, los argumentos que ensaya no tienen entidad para enervar la ausencia de una conducta dolosa. Baste para ello destacar que sus declaraciones juradas originales no reposaban en documentación fidedigna, pues se encontraban declarados créditos fiscales que no contaban con el debido respaldo documental que significaron un importante ajuste en su determinación de la obligación tributaria.

En consecuencia, habiendo quedado comprobada la presencia del elemento objetivo y subjetivo que exige la figura penal que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado, la que -por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto que antecede.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, en todos sus términos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 52, segundo párrafo, del R.P.T.F.N.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.-

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.07.08 13:24:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.07.08 14:16:59 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: 2025.07.08 14:18:18 -03:00