República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-64768881-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Julio de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-142398132- -APN-SGAI#TFN y acumulados; "DALVIAN S.A. s/ apelación"

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° EX-2024-142398132- -APN-SGAI#TFN y sus acumulados EX-2024- 142404092- -APN-SGAI#TFN y EX-2024- 142409947- -APN-SGAI#TFN, caratulados: "**DALVIAN S.A. s/ apelación**" 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-2024-142395368-APN-SGAI#TFN, RE-2024-142402847-APN-SGAI#TFN, y RE-2024-142408496-APN-SGAI#TFN la actora interpone recursos de apelación contra las siguientes Resoluciones, todas ellas de fecha 6/12/2024:

a) RESOL-2024-379-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII (S/DI RMEN/61/2024 - O.I. N° 2.154.212), por la cual se determina de oficio el impuesto a las ganancias, de los períodos fiscales 2018 a 2021, por una suma de pesos un millón trescientos veintidós mil quinientos setenta y siete con 66/100 ($1.322.577,66), con sus intereses resarcitorios al 6/12/2024 por el monto de tres millones ciento setenta y tres mil trescientos treinta y tres con 41/100 ($ 3.173.333,41) y multa en los términos del art. 46 de la 11.683 en la suma de pesos tres millones novecientos sesenta y siete mil setecientos treinta y dos con 98/100($ 3.967.732,98).

b) RESOL-2024-378-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII (S/DI RMEN/60/2024 - O.I. N° 2.154.211), por la cual se determina de oficio la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 1/2018 a 6/2022, por una suma de pesos un millón trescientos setenta y seis mil veintiséis con 19/100 ($ 1.376.026,19), con sus intereses resarcitorios al 6/12/2024 cuatro millones quinientos setenta y cinco mil ochocientos sesenta y seis con 24/100 ($ 4.575.866,24) y multa en los términos del art. 46 de la LPT pesos cuatro millones ciento veintiocho mil setenta y ocho con 57/100 ($ 4.128.078,57).

c) RESOL-2024-380-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII (S/DI RMEN/62/2024 - O.I. N° 2.154.212),

por la cual se determina de oficio una obligación tributaria en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas por períodos fiscales enero de 2018 a febrero de 2022, por una suma de pesos dos millones ciento veintiún mil setecientos catorce con 91/100 ($ 2.121.714,91), con sus intereses resarcitorios al 6/12/2024 por seis millones trescientos setenta y ocho mil ciento ochenta y siete con 10/100 ($ 6.378.187,10) y multa en los términos del art. 46 de la LPT en la suma de seis millones trescientos sesenta y cinco mil ciento cuarenta y cuatro con 73/100 ($ 6.365.144,73).

Corresponde señalar que los agravios resultan ser análogos en todos los expedientes acumulados.

En primer lugar, y en orden a determinar el alcance de los recursos incoados, manifiesta que la pretensión fiscal respecto de algunos de los proveedores impugnados por el Organismo Fiscal, ha sido regularizada mediante la inclusión de las respectivas posiciones fiscales en el Régimen de Regularización excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social que consagra la Ley Nº 27.743 de Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes (B.O. 8/7/2024). Detalla que ese es el caso respecto de los proveedores: AGUILERA, JORGE EDUARDO; ARANCIBIA, CRISTIAN; BARBOSA CHANDIA NICOLAS EMIR, D.N.A.T. DEL NOROESTE ARGENTINO; GALEANO SEBASTIAN ANTONIO; IBAÑEZ CALISE ALEXIS EMANUEL y QUIROGA HECTOR ANDRES.

Esgrime que, la regularización de dichas posiciones fiscales produciría la suspensión y posterior extinción (sujeta a la cancelación final del plan de pagos) tanto de las obligaciones en cuestión como de cualquier sanción accesoria. Y en principio como consecuencia de tal extremo, la pretensión fiscal quedaría reducida en forma proporcional a la suma de pesos Setecientos Sesenta y Dos Mil Doscientos Setenta y Ocho con 66/100, $762.278,66 en concepto de Impuesto a las Ganancias, con sus intereses resarcitorios al 6/12/2024 $ 2.105.638,40 y multa $ 2.286.835,98 del art. 46 de la LPT. Como así también reducida en forma proporcional a la suma de pesos Ochocientos Noventa y Tres Mil Cuatrocientos Noventa con 85/100 $ 893.490,85, en concepto de IVA, con sus intereses resarcitorios al 6/12/2024 $3.436.998,37 y multa $ 2.680.472,55 del art. 46 de la LPT. Y por último reducida en forma proporcional a la suma de pesos, Un millón ciento cincuenta y cinco mil veinticuatro con 70/100 $ 1.155.024,70 en concepto de ISND, con sus intereses resarcitorios al 6/12/2024 $ 4.091.949,00 y multa $ 3.465.074,11del art. 46 de la LPT.

Explica cuál ha sido la operatoria de la recurrente respecto de los proveedores impugnados por el Fisco Nacional, que no han sido objeto de regularización por su parte, y respecto de los cuáles expresa sus agravios. Estos son: Aditivos del Plata S.A., Axis Sudamericana S.A., Femo S.A., Jardines Andinos S.R.L., Carlos Sebastián Pérez, Southfranchising S.A., Edgar Padilla y Sabrina Volpe.

Alega que el organismo fiscal imputó a la recurrente no haber ingresado el Impuesto a las Ganancias en su justa medida, computado créditos fiscales improcedentes, por haber computado gastos improcedentes por facturas cuyos emisores revisten, según el criterio de dicho órgano recaudador, diversas irregularidades y a raíz de las pretendidas inconsistencias, ARCA procedió a la impugnación de las compras y/o gastos relacionados con los proveedores observados por no cumplir los requisitos dispuestos por el artículo 80 (hoy art. 83) de la ley del gravamen, con el consecuente incremento de la base de imposición y la impugnación de los mencionados créditos fiscales.

Asimismo atento las irregularidades detectadas respecto de facturas cuyos emisores revestirían, según el criterio del órgano recaudador, el carácter de proveedores apócrifos, no habrían podido determinarse la veracidad de las prestaciones de servicios detalladas en dichas facturas emitidas a nombre de los citados proveedores, por lo que se desconocen los verdaderos receptores de los fondos pagados y en consecuencia dichos

pagos se considerarían salidas no documentadas en los términos previstos por el artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019 y sus modificaciones) y artículo 106 de su Decreto Reglamentario.

Por otra parte, alega, que corridas las vistas del art. 17 de la Ley de rito y presentadas las correspondientes defensas, las mismas fueron desestimadas arbitrariamente por el Organismo Recaudador. Así las cosas, manifiesta que la impugnación de los proveedores observados, apuntó a que estos no pudieron acreditar, supuestamente, capacidad económica para realizar las actividades comerciales exteriorizadas en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, no registrar empleados en relación de dependencia y/o no localización en los domicilios fiscales declarados.

Manifiesta que, durante la fiscalización, el organismo recaudador no permitió a la recurrente acreditar, respecto de los proveedores impugnados, una serie de extremos que, contrario a lo sugerido, demostraría que las operaciones económicas efectivamente existieron, se facturó y se abonó con apego a la normativa vigente, lo que echaría por tierra con la pretensión fiscal. Detallando posteriormente como, según dicha parte, sería la operatoria detallada de cada proveedor con la empresa.

A continuación, efectúa un análisis de los aspectos soslayados o conforme asevera, desmerecidos intencionalmente por el organismo en torno a los proveedores impugnados entre los cuales se encuentra que muchos fueron incluidos en la base APOC después de realizada la fiscalización.

Sostiene que las operaciones fueron canceladas en todos y cada uno de los casos mediante los medios de pagos exigidos por la legislación vigente (especialmente cheques y/o transferencias), así como que todo el circuito de facturación, recibos de pago, órdenes de pago y circuitos de pago, cumple con la normativa fiscal vigente (todo lo cual el fisco se vio obligado a reconocer en el informe final de inspección).

Indica que la circunstancia potencial de que un proveedor pudiese no tener la capacidad operativa que ARCA cree debería tener, nada quita a la realidad de la operación y coloca en cabeza del fisco la necesidad de ejercitar las amplísimas facultades que le asisten para caer sobre este tipo de proveedores con todo el peso de la ley, siguiendo el camino del dinero que la recurrente abonara a este proveedor. Lo cierto es que las operaciones existieron, los bienes se recibieron, los servicios contratados son reales y el hecho imponible se perfeccionó respecto del proveedor que el mismo organismo fiscal indicaba como potable.

Manifiesta que, si el hecho imponible se configuró totalmente y las erogaciones fueron realizadas en carácter de gastos necesarios, la deducción del gasto aparece absolutamente procedente. Ahora, si la obligación tributaria que luego de la configuración del hecho imponible se genera en cabeza del proveedor, no es cumplida por éste, por la circunstancia que fuera (lo que sí es claro es que la recurrente no tiene nada que ver al respecto, resultando absolutamente ajena y de buena fe), nada tiene que achacarse o imputarse a DALVIAN.

Sostiene que a fin de aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley de rito, se exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Es decir, es el Fisco quien debe probar la intencionalidad dolosa que caracteriza la figura, máxime teniendo en cuenta que se ha echado mano -livianamente y sin explicación alguna- a las presunciones del art. 47 de la LPT.

Afirma que la figura dolosa de la defraudación fiscal se encuentra regulada en el art. 46 de la LPT y para que ésta resulte procedente debe verificarse la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia de dolo en su accionar.

Manifiesta que, en el caso concreto de autos, el Fisco extrajo “automáticamente” la conclusión de que por el hecho de registrar ciertos proveedores como contribuyentes apócrifos, correspondía la responsabilidad del art. 46 de la LPT.

Formula reserva del caso federal, acompaña documental, ofrece prueba pericial contable e informativa.

Por lo expuesto precedentemente, solicita se haga lugar al recurso de apelación en todas sus partes y se revoquen las determinaciones de oficio, con costas.

II.- Que en IF-2025-34605590-APN-DTDJGM, IF-2025-38027174-APN-DTDJGM e IF-2025-57232836-APN-DTDJGM la representación fiscal contesta los traslados, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente y que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

En primer lugar y previo a todo tratamiento puntual sobre los agravios de la parte actora deja constancia que como se desprende con claridad de la totalidad de los antecedentes administrativos, la labor desarrollada por el personal fiscalizador, el estricto cumplimiento de la normativa procesal vigente y la aplicación de las normas que rigen a los tributos por parte del Juez Administrativo, el proceder del Fisco Nacional resulta en un todo ajustado a derecho.

Posteriormente manifiesta que resulta claro de los antecedentes administrativos que tanto durante la fiscalización llevada adelante bajo O.I. N° 2.154.212 como en el procedimiento determinativo el Fisco Nacional no ha tomado ninguna medida que implique un posible ejercicio irregular de las potestades fiscales en detrimento de los derechos y garantías constitucionales que ampara a la administrada, respetando las disposiciones procedimentales que hacen a la seguridad jurídica, se otorgó vista de las actuaciones, se recibió descargo, se autorizaron las prórrogas peticionadas, se propició que produjera la totalidad de la prueba ofrecida y se respetaron los procedimientos y plazos de ley.

Indica que los ajustes fiscales de autos se sustentan en indicios graves, precisos y concordantes, producto de las tareas desarrolladas por los inspectores actuantes, y que constituyen los antecedentes de hecho que respaldan el dictado de las resoluciones determinativas apeladas, en tanto llevaron al Fisco Nacional a considerar que dichos proveedores no efectuaron las operaciones que pretende computar la firma DALVIAN S.A.

Esgrime por otra parte que el Fisco brinda a los contribuyentes la garantía en el ejercicio de sus derechos, evitando todo accionar arbitrario o abusivo, y deja constancia, además, que el presente proceso se encuentra avalado y sustentado con las pruebas obrantes en autos, todo ello referente a la incorporación de los sujetos a la base APOC que tornan falsas las operaciones con los proveedores/prestadores ficticios y que fueron debidamente impugnadas por ella.

Manifiesta, que como surge de los antecedentes administrativos de la causa, advirtió la fiscalización actuante que la contribuyente de autos registraba, durante los períodos fiscalizados, operaciones con proveedores respecto de los cuales se observaron una serie de irregularidades en virtud de las cuales fueron incluidos en la Base Apoc del Organismo Fiscal.

Luego efectúa un detalle pormenorizado sobre los proveedores cuestionados, indicando que se detectaron irregularidades tales como falta de personal, incumplimientos fiscales, imposibilidad de localización, bienes inexistentes, calificación SIPER negativa, entre otros. Es por ello que dichas inconsistencias justificaron

considerar apócrifas las operaciones.

Por otra parte, menciona que la recurrente se agravia que los proveedores cuestionados fueron publicados en la base e-APOC después de concertar efectivamente las operaciones con DALVIAN S.A., aclarando posteriormente al respecto que la condición de apócrifo que se les imputa a los proveedores cuestionados en relación a las operaciones, no deriva sin más de su inclusión en la base APOC del Organismo Fiscal, sino que esto último es sólo una consecuencia derivada de diversas tareas de verificación y fiscalización que permiten establecer la inexistencia de las operaciones analizadas. Clarifica más adelante, que no es el hecho de resultar incluido en una base APOC lo que determina el carácter de apócrifo de un proveedor respecto de una o varias operaciones en particular, sino el cúmulo de pruebas recabadas en el marco del procedimiento de fiscalización, en tanto ellas no resulten refutadas con elementos sustanciales que permitan establecer en forma indubitable la real existencia de las operaciones.

Sostiene que para que la documentación respaldatoria sea idónea para habilitar la deducción del gasto, debe ser válida tanto desde el punto de vista formal como material, es decir, que no sólo debe reunir los requisitos formales previstos por las normas reglamentarias dictadas por el Organismo, sino que tienen que reflejar la real operación económica que pretenden documentar, lo cual no ha acontecido en el procedimiento de determinación de oficio, en razón a las inconsistencias detectadas respecto de los proveedores que fueran expuestas en la Vista corrida, por lo que resulta correcta la impugnación efectuada por el Fisco Nacional de los gastos provenientes de las operaciones contabilizadas como servicios que dice haber celebrado con los proveedores cuestionados.

Manifiesta el Fisco Nacional que contrario a lo sostenido por la actora, tampoco se ha probado el circuito financiero de los medios de pago utilizados por la apelante para la cancelación de las operaciones comerciales que dice haber realizado, y que fueron debidamente detalladas en la Vista las irregularidades referidas al denominado “circuito financiero” y que en síntesis la tarea de fiscalización tuvo por objeto evaluar el destino de los pagos para conocer si verdaderamente los destinatarios de esos fondos han sido los supuestos proveedores y es por ello que lo expresado por la actora, resulta por sí solo, en forma aislada, un argumento inhábil para revertir el resto de las abrumadoras pruebas reunidas por el Organismo que ponen en jaque la verdadera prestación por parte de los proveedores cuestionados.

Sostiene el Fisco Nacional que los actos apelados han dejado en claro que todos los elementos reunidos en autos sobre las operaciones cuestionadas son ciertos y contundentes, comprobando las graves inconsistencias constatadas respecto de los supuestos proveedores en función de las cuales se concluyó que no contaban con la capacidad operativa y/o económica para efectuar las operaciones en cuestión y por lo tanto dando lugar a los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado y en el consecuente de “Salidas no Documentadas”.

Relata que la División actuante aplicó sanciones equivalentes a tres (3) veces el importe de los gravámenes evadidos por el Impuestos a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado y por el de Salidas no Documentadas de los periodos fiscales en cuestión. La sanción fue aplicada a tenor de lo dispuesto en los artículos 46 y 47 incisos b) de la Ley de Procedimiento Tributario.

En cuanto a las sanciones aplicadas propiamente dichas, solicita se rechace desde ya las alegaciones de la contribuyente en torno a que el Organismo Recaudador no habría probado la existencia de dolo en su actuar.

El Fisco Nacional subsidiariamente, respecto al punto “V. REGULARIZACIÓN PARCIAL” de las presentaciones de la recurrente, solicita a este Tribunal Fiscal de la Nación a que intime a la parte actora a presentar toda la documentación relativa al Régimen de Regularización excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social de la ley N° 27.743 y que posteriormente corra traslado a ese Organismo de verificar la información aportada por la firma DALVIAN S.A.

Finalmente, aporta prueba documental, adjuntando en autos los correspondientes Antecedentes Administrativos, se opone a la prueba ofrecida por la parte actora, cita jurisprudencia y por todo lo expuesto precedentemente, solicita se dicte sentencia confirmándose las resoluciones recurridas. Con costas.

III.- Que, mediante INLEG-2025-77812006-APN-VOCV#TFN e INLEG-2025-56514219-APN-VOCV#TFN se acumulan los expedientes EX-2024- 142404092- -APN-SGAI#TFN y EX-2024-142409947- -APN-SGAI#TFN, caratulados: “**DALVIAN S.A. s/ apelación**”.

En primer lugar, procede fijar el alcance del presente pronunciamiento en función de como ha quedado trabada la litis. Como se expusiera al efectuar el relato de los recursos de apelación incoados por la recurrente, respecto de los proveedores Jorge Eduardo AGUILERA, Cristian ARANCIBIA, Nicolás Emir BARBOSA CHANDÍA, D.N.A.T. DEL NOROESTE ARGENTINO, Sebastián Antonio GALEANO, Alexis Emanuel IBÁÑEZ CALISE y Héctor Andrés QUIROGA, la actora manifestó que las obligaciones fiscales resultantes de la impugnación fiscal de las operaciones con aquellos han sido regularizadas mediante la inclusión de las respectivas posiciones fiscales en el *Régimen de Regularización excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social* que consagra la Ley Nº 27.743 de Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes (B.O. 8/7/2024).

Que por lo tanto, en consonancia con lo establecido por la Vocalía instructora en el punto 4 de la PV-2025-36413534-APN-VOCV#TFN de fecha 8/4/2026, surge de los recursos de apelación de la parte actora y de los F4 presentados en autos, como así también de la presentación en RE-2025-23475907-APN-DTD#JGM, que los conceptos y montos incorporados en el régimen de regularización por los proveedores antes detallados han sido consentidos no siendo materia sometida a la jurisdicción de este Tribunal.

Atento lo expuesto precedentemente, corresponde expedirse en la presente únicamente respecto de aquellos conceptos y proveedores que no han sido objeto de regularización y que, por lo tanto, son el objeto del presente litigio, a saber: Aditivos del Plata S.A., Axis Sudamericana S.A., Femo S.A., Jardines Andinos S.R.L., Carlos Sebastián Pérez, Southfranchising S.A., Edgar Padilla y Sabrina Volpe.

Que, por otra parte, en PV-2025-113370227-APN-VOCV#TFN se abrió la causa a prueba ordenándose producir la prueba pericial contable ofrecida por la actora, con excepción de los puntos 8 y 10 por haber sido considerados inconducentes.

En IF-2026-39786303-APN-DTD#JGM se produce la prueba pericial contable.

Mediante PV-2026-48388405-APN-VOCV#TFN se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “B”.

A través de IF-2026-50541025-APN-VOCV#TFN se ponen los autos para alegar, habiéndose producido los mismos, pasan los autos mediante IF-2026-60831927-APN-VOCV#TFNa sentencia.

IV.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas, la recurrente es una empresa dedicada

a la : “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales” (Cód. 410011); “Venta al por menor de combustible para vehículos automotores y motocicletas” (Cód. 473000); “Captación, depuración y distribución de agua de fuentes subterráneas” (Cód. 360010); “Servicios de depuración de aguas residuales, alcantarillado y cloacas” (Cód. 370000); “Venta al por menor de artículos nuevos n.c.p.” (Cód. 477490); “Servicios empresariales n.c.p.” (Cód. 829900); “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p.” (Cód. 681098); “Explotación de instalaciones deportivas, excepto clubes” (Cód. 931020); “Servicios de publicidad n.c.p.” (Cód. 731009) y “Construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales” Cód. 410021).

Los inspectores señalan en su actuación, las siguientes observaciones respecto de los proveedores cuyo ajuste aquí se recurre:

1.- Edgardo Alberto PADILLA, CUIT 20-31106629-4:

- Las facturas observadas, corresponden a los períodos fiscales enero de 2018 a septiembre de 2020, en concepto de “ANTICIPO N° 5 OT 5033”, “CERTIFICADO N° 5 OT 5033”, “CERTIFICADO N° 6”, “CERTIFICADO Nº 1”, entre otros.

-DALVIAN S.A., aportó órdenes de pago, en las que se observa que el Sr. PADILLA firmó los recibos de los cheques cancelatorios por sus trabajos realizados. Aportó los resúmenes bancarios en los que se observa el débito de los cheques por los que se pagaron los servicios prestados, trabajos de veredas y cordones en viviendas de barrio- durante los años 2018 a 2020. También aportó anverso y reverso de los cheques emitidos para el pago de los servicios mencionados, observándose que muchos de ellos se depositaron en la cuenta corriente del Banco Nación a nombre del Sr. Padilla según E-Fisco

-De la consulta a los sistemas de la Administración, se constató que: declaró como actividad económica ante la AFIP la “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”; no registra propiedades a su nombre.

-Se encuentra con CUIT Inactiva e incluido en “Base Apoc”, mediante OI Nº 1.985.363, con la condición de “USINAS SIN CAPACIDAD OPERATIVA, ECONÓMICA Y/O FINANCIERA”, con fecha de detección el 17 de junio de 2014. En tal oportunidad la fiscalización actuante informó que el contribuyente no fue localizado ni en el domicilio fiscal ni en el alternativo, que el primero se trata de una vivienda familiar donde residen personas que alquilan el domicilio (no al Sr. PADILLA) y el segundo se trata de un departamento del Edificio Consorcio Espejo, donde su encargado manifiesta que el departamento 4 del piso 5° se encuentra desocupado desde hace DOS (2) años y que anteriormente lo ocupaba un estudio. En ambos domicilios desconocen al Sr. PADILLA. Se encuentra inscripto en actividad de construcción y la facturación emitida es por mano de obra y certificados de obra; la última declaración jurada del Impuesto a las Ganancias presentada corresponde al período fiscal 2016; se encuentra declarado como personal en relación de dependencia por ESTORNINI S.A., CUIT 30-70742488-1, desde abril a octubre de 2021, como personal de la construcción; declara empleados en relación de dependencia con una remuneración irrisoria y declara empleados aún cuando se encuentra en relación de dependencia.

En el IVA presentó las ddjj con movimiento desde el 7/2014 hasta el 1/2021, por lo que se han presentado las correspondientes a los meses en los que se prestaron servicios a la fiscalizada, siendo la relación débito/crédito en muchos períodos cercana a uno. Se registran algunos pagos en estos años en los que era proveedor de Dalvian S.A.

En función de lo expuesto, la fiscalización concluyó que del análisis efectuado y teniendo en cuenta que “no se localizó al contribuyente”, no se cuenta con elementos válidos y suficientes que justifiquen su capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios y ventas de bienes facturados según las actividades por las que se encuentra inscripto”.

2.- Sabrina VOLPE, CUIT 27-29974200-3:

-Las facturas observadas, corresponden a los períodos fiscales enero de 2018 a julio de 2019, por servicios de asesoramiento profesional y clases de pilates en el club “house” del Barrio Dalvian.

-DALVIAN S.A., aportó el detalle de las condiciones de contratación de los servicios de clases de pilates; órdenes de pago suscriptas por la profesora; detalle de los cheques cancelatorios de los servicios prestados; fotocopia de una muestra de cheques, constatándose en el endoso de uno de ellos el efectivo depósito en la caja de ahorros de la entidad bancaria a nombre de la proveedora.

-De la consulta a los sistemas de la Administración, se constató que declara como actividades económicas: “Servicio de transporte automotor de pasajeros n.c.p.” y “Servicios prestados por profesionales y técnicos para la realización de prácticas deportivas”; no presentó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales en los que le facturó a DALVIAN S.A.; presentó declaraciones juradas del IVA hasta agosto de 2018, con movimientos poco significativos; posee un vehículo modelo 2010 como único bien registrable y emitió facturación electrónica hasta junio de 2018, a pesar de haber facturado a DALVIAN S.A. hasta enero de 2019.

-Se encuentra con CUIT Inactiva e incluida en “Base Apoc”, mediante OI Nº 1.992.252, con la condición de “SIN CAPACIDAD OPERATIVA, ECONÓMICA Y/O FINANCIERA”, con fecha de detección el 4 de diciembre de 2012. En tal oportunidad la fiscalización actuante informó que no fue posible ubicar a la contribuyente en el domicilio fiscal declarado; que se intentó contactarla telefónicamente, no siendo posible, dado que “el número telefónico no corresponde a un abonado en servicio”; se envió un correo electrónico a la dirección que la rubrada declaró ante el Fisco, recibiendo como respuesta que se encuentra fuera del país; no se pudo verificar documentación correspondiente al giro comercial de la Sra. VOLPE, ya que no dio cumplimiento al requerimiento; emitió facturas electrónicas entre 2019 y 2021 y la última declaración jurada del IVA es la del período fiscal agosto de 2018. En función de lo expuesto, concluyó que la Sra. Sabrina VOLPE, no demostró capacidad operativa para el desarrollo de las actividades comerciales en las cuales se encuentra inscripta ante la AFIP.

3.- SOUTHFRANCHISING S.A., CUIT 30-71517068-6:

-Las facturas observadas, corresponden a los períodos fiscales marzo de 2018 a agosto de 2019, por servicios de publicidad en Rally Winter y Día del Niño y otras actividades de promoción.

-DALVIAN S.A., aportó las órdenes de pago y el detalle de los valores entregados en cancelación por dichas operaciones y resumen bancario para justificar los débitos. Se constató que los cheques cancelatorios han sido abonados unos a Adriana Sandra LEONARDI y otros a Bruno Nicolás AGUILERA- ambos no activos en ningún impuesto al momento de efectuar las operaciones, además de no figurar ni como empleados ni como autoridades de la firma, desconociéndose el vínculo con la prestadora del servicio; por lo que no ha podido ser probada la efectiva prestación de servicio, ni su prestador, sino solamente la salida de los fondos.

-De la consulta a los sistemas de la Administración, se constató que presentó las declaraciones

juradas del Impuesto al Valor Agregado hasta el período fiscal septiembre de 2018, luego, desde marzo a mayo de 2019, con saldo a pagar sólo en los períodos fiscales junio y julio de 2017, los cuales se encuentran impagos; presentó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2016 a 2018, cuyos saldos a favor de AFIP se encuentran impagos y no presentó la del período fiscal 2019; se observaron depósitos bancarios en 2018 y en 2019, inferiores a lo facturado en ambos años; declaró personal en relación de dependencia hasta octubre de 2018.

-Se encuentra con CUIT Inactiva e incluida en "Base Apoc", mediante OI Nº 1.843.570, con la condición de "USINAS SIN CAPACIDAD OPERATIVA, ECONÓMICA Y/O FINANCIERA", con fecha de detección el 1 de octubre de 2018. En tal oportunidad la fiscalización actuante informó que, dado lo verificado en relación a la contribuyente, se corroboran las condiciones que caracterizan a la firma como usina de facturación apócrifa, dado que desde septiembre de 2018 dejó de presentar las declaraciones juradas de los impuestos, no ha poseído empleados para el desarrollo de las tareas y vendió los rodados que poseía; por lo cual ya no poseería capacidad operativa, material o humana, para continuar la actividad de preparación y venta de viandas ni para alquilar maquinarias y rodados. En función de lo expuesto, concluyó en la necesidad de incorporar al contribuyente en la base "E Apoc".

4.- ADITIVOS DEL PLATA SOCIEDAD ANÓNIMA, CUIT 30-71500697-5:

- Las facturas observadas, corresponden a los períodos fiscales febrero de 2018 y junio de 2019.

-DALVIAN S.A., aportó DOS (2) cheques en cancelación de la primera factura, desconociéndose la forma de cancelación de la segunda. Las órdenes de pago se encuentran sin firmar o han sido firmadas por personas que no se relacionan con la sociedad, motivo por el cual no puede establecerse la recepción por parte de este proveedor de los fondos con los que supuestamente se cancelaron las operaciones; por lo que no se ha probado la realización de la compra respaldada con esa documentación, ni la relación del producto presuntamente adquirido con el desarrollo de la actividad de la fiscalizada.

-De la consulta a los sistemas de la Administración, se constató la falta de presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales en los que le facturó a DALVIAN S.A.; presentó declaraciones juradas del IVA hasta febrero de 2018, ésta última con débitos fiscales similares a los créditos fiscales declarados y la de junio de 2019 no fue presentada; las acreditaciones bancarias resultan muy inferiores a las ventas facturadas; no posee bienes inmuebles a su nombre ni vehículo con los que pudiera realizar algún tipo de reparto de los productos comercializados, dado que su actividad económica declarada es la "Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.".

-Se encuentra con CUIT Inactiva e incluida en "Base Apoc", mediante OI Nº 1.870.922, con la condición de "USINAS SIN CAPACIDAD OPERATIVA, ECONÓMICA Y/O FINANCIERA", estado "MATRÍZ PERFIL APOC SIN DISC. NI RECURSO" y fecha de detección el 16 de septiembre de 2015. En tal oportunidad la fiscalización actuante informó que, no fue posible ubicar a la contribuyente en ninguno de sus domicilios declarados, dado que en el domicilio fiscal se observó una vivienda familiar, donde vive una mujer que manifestó desconocer a la empresa y/o a sus integrantes; en el domicilio legal/real, se trata de un edificio de departamentos donde también desconocen a la empresa y/o a sus integrantes y en domicilio alternativo, se verificó que éste se encontraba cerrado y, consultado a las personas del lubricentro lindante éstos manifestaron conocer a la empresa ADITIVOS DEL PLATA SOCIEDAD ANÓNIMA y a uno de sus integrantes, pero que ya no funcionaban allí. En función de lo expuesto, concluyó que dado que la contribuyente no pudo localizarse, no resultó posible determinar que la fiscalizada haya realizado efectivamente las operaciones correspondientes a las

facturas que emitió, no logrando comprobar la capacidad económica, financiera ni operativa para desarrollar las prestaciones de servicios o ventas de bienes facturados; por lo que sugirió su carga en la base “E-Apoc”.

5.- AXSIS SUDAMERICANA S.A., CUIT 30-71442025-5:

-Las facturas observadas, corresponden a los períodos fiscales octubre y noviembre de 2018.

-DALVIAN S.A., aportó órdenes de pago y cheques a nombre de una persona que no forma parte de la sociedad ni se relaciona con ella, por cuanto no fue posible su vinculación.

-De la consulta a los sistemas de la Administración, se constató que posee inconsistencias con los domicilios declarados, ya que el domicilio fiscal informado no existe y el domicilio legal legal se encuentra cerrado y desocupado; realiza la actividad de “Servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contratación” y “Servicios de preparación de comidas para empresas y eventos”; presentó las declaraciones juradas de IVA en los períodos octubre y noviembre de 2018, con montos significativos de ventas y no se verifican pagos de IVA ni de Ganancias; no posee bienes registrables a su nombre, con los que pudiera realizar la actividad por la que se encuentra inscripta y no registra personal en relación de dependencia desde abril de 2018.

-Se encuentra con CUIT Inactiva e incluida en “Base Apoc”, mediante OI Nº 1.739.211, con la condición de “USINAS SIN CAPACIDAD OPERATIVA, ECONÓMICA Y/O FINANCIERA”, con fecha de detección el 3 de abril de 2014. En tal oportunidad la fiscalización actuante informó que: “Se obtiene, vía internet, nota periodística donde se destaca que desde el año 2011, el Sr. Gil Pereg comenzó a crear Sociedades Anónimas, teniendo como capitalista principal a su madre. Se contabilizaron diez (10) empresas entre las cuales se encuentra la firma AXSIS SUDAMERICANA S.A. con domicilio en calle Olascoaga 760 Ciudad de Mendoza, creada el 11-12-2013”. Analizada la información obtenida y la suministrada de sistemas internos de la AFIP concluyó que, se trataría de una contribuyente que no posee capacidad económica, financiera ni operativa para poder desarrollar las actividades para las que se encuentra inscripta; por lo que se sugiere su carga en la base de datos “E-Apoc”.

6.- Carlos Sebastián PÉREZ, CUIT 20-32652426-4:

-Las facturas observadas, corresponden a los períodos fiscales octubre de 2020 y enero de 2022, por el servicio de alquiler de camiones y días trabajados con camión volcador.

-DALVIAN S.A., aportó órdenes de pago y detalle de cheques emitidos para cancelar los supuestos servicios prestados, que están suscriptos por el Sr. Federico MANZANO, quien carece de bienes registrables para realizar la tarea y no tiene impuestos activos.

-De la consulta a los sistemas de la Administración, se constató que declaró como actividad económica “Servicios personales n.c.p.” y “Servicio de transporte automotor de cargas n.c.p.”; poseía un vehículo hasta abril de 2022, no apto apto para el transporte de mercaderías ni cargas, además, no posee otros bienes registrables; no se registran pagos por ningún impuesto, sólo el acogimiento a planes de pagos por obligaciones tributarias y en gestión judicial, los cuales se encuentran caducos; no registra empleados en relación de dependencia; la última declaración jurada del Impuesto a las Ganancias corresponde al período fiscal 2020.

-Se encuentra con CUIT Inactiva e incluida en “Base Apoc”, mediante OI Nº 2.018.439, con la condición de “USINAS SIN CAPACIDAD OPERATIVA, ECONÓMICA Y/O FINANCIERA”, con fecha de detección el 2 de diciembre de 2015. En tal oportunidad la fiscalización actuante informó, entre otras que, no fue posible localizar al contribuyente en el domicilio fiscal declarado, el que corresponde a su domicilio familiar

donde vive con su madre; no aportó la documentación oportunamente requerida que justifiquen su actividad económica para realizar las ventas de los bienes facturados; por lo que sumado a los elementos que surgen de los sistemas de la Administración, concluyó que se posee indicios suficientes para determinar que el fiscalizado no posee capacidad técnico-económica, patrimonial ni financiera, para realizar las ventas facturadas.

7.- JARDINES ANDINOS S.R.L., CUIT 30-69498628-1:

Las facturas observadas, corresponden a los períodos fiscales noviembre de 2018 y octubre de 2020.

-DALVIAN S.A., aportó órdenes de pago, una firmada por el Sr. Nicolás LONGONE y otra por Miguel BAZÁN y la última sin firmar. Sólo el Sr. LONGONE figura como empleado en el mes de cobro. La compra de noviembre fue cancelada con tarjeta de crédito Visa y las otras con cheques.

-De la consulta a los sistemas de la Administración, se constató que, no presenta declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias desde el período fiscal 2019; las declaraciones juradas del IVA presentadas son casi en su totalidad con saldo técnico a su favor y saldo de libre disponibilidad; registra sólo un automotor modelo 2013.

-Se encuentra con CUIT Inactiva e incluida en “Base Apoc”, con la condición de “USINAS SIN CAPACIDAD OPERATIVA, ECONÓMICA Y/O FINANCIERA”, con estado actual de “MATRIZ DE PERFIL APOC SIN DISC. NI REC.” y fecha de detección el 1° de septiembre de 1999. En oportunidad de la verificación de actividades realizada por la fiscalización, se informó que, no fue posible localizar al contribuyente en el domicilio fiscal declarado, ni en el legal, real ni alternativo, resultando los domicilios visitados inexistentes; no se comprobaron ni observaron indicios o elementos que indiquen que en ellos se desarrollen las actividades declaradas. En consecuencia, dado la totalidad de los indicios señalados, no fue posible validar la veracidad de las operaciones facturadas a la fiscalizada.

8.- FEMO S.A., CUIT 30-71570918-6:

Las facturas observadas, corresponden a los períodos 2018, 2019 y 2020 DALVIAN S.A., aportó DOS (2) cheques en cancelación de la primera factura, desconociéndose la forma de cancelación de la segunda de ellas. Las órdenes de pago se encuentran sin firmar o han sido firmadas por personas que no forman parte de este proveedor; motivo por el cual no puede establecerse la recepción por parte de este proveedor de los fondos con los que presuntamente se cancelaron las operaciones. No se ha probado la realización de la compra respaldada con la documentación, ni la relación del producto presuntamente adquirido con el desarrollo de la actividad fiscalizada.

-De la consulta a los sistemas de la Administración, se constató que se encuentra inscripto en la actividad de fabricación de carteles, señales e indicadores, eléctricos o no; se encuentran presentadas regularmente las declaraciones juradas del IVA hasta septiembre de 2022, la mayoría con saldos a favor de la AFIP; se encuentran presentadas las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias hasta el período fiscal 2020, 2018 y 2019 con saldos a favor de la AFIP; no obstante, no registra pagos por ningún impuesto; no posee bienes registrables; las acreditaciones bancarias resultan inferiores a las ventas facturadas.

-Se encuentra con CUIT Inactiva e incluida en “Base Apoc”, mediante OI Nº 2.134.817, con la condición de “USINAS SIN CAPACIDAD OPERATIVA, ECONÓMICA Y/O FINANCIERA”, con fecha de detección el 28 de agosto de 2017. En tal oportunidad la fiscalización actuante informó, entre otras que, el

verificado no dio respuesta al requerimiento, por lo que no se pudo verificar aspectos formales y detalles de la actividad desarrollada por la firma; respecto a la facturación emitida, los importes allí expresados no se condicen con los importes bancarizados; de las visitas a los domicilios fiscal y alternativo, surge que en dichos domicilios no desarrolla la actividad, no pudiendo verificar que la firma cuente con maquinaria y/o herramientas para el desarrollo de la actividad. En consecuencia, concluyó que: “Luego del análisis realizado, se deduce que el verificado no tiene capacidad para hacer frente a los servicios facturados. Continúa: “...esta fiscalización ha podido determinar que existen elementos suficientes y concordantes con los que se determina que el contribuyente no posee capacidad financiera, económica y operativa para realizar los servicios prestados y facturado”.

V.- Que definidos los extremos precedentes, se estima que respecto de los proveedores Pérez Carlos Sebastián, Jardines Andinos SRL, Axsis Sudamericana SA, Aditivos del Plata Sociedad Anonima, Southfranchising S.A. y Femo SA., ha sido adecuadamente ponderada la impugnación por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de 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 la existencia de las operaciones cuestionadas por el Fisco Nacional, en el cual se acredita entre otros, que se trata en todos los casos de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registran con la actora, destacando entre las principales anomalías, presunción de utilización de prestanombres, falta de capacidad económica.

Que 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. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007). Si bien el organismo fiscal no puede 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 dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Con respecto a la prueba pericial contable producida en autos, no resulta de utilidad para la resolución de la presente causa, puesto que mediante su producción no se acredita la real existencia de las operaciones impugnadas, limitándose el perito de la actora a efectuar un análisis de los aspectos formales de la registración de la operatoria por parte de la actora y el perito del Fisco se limitó a reiterar los argumentos

expuestos por el Fisco Nacional en las resoluciones apeladas.

Respecto a las afirmaciones de la actora en la cual ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, 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 (vide por caso la causa “Impulso S.A.”, TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa “Carrizo Luis E.” de la misma sala, sentenciada el 31/08/1999, y “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.” sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia de fecha 23/06/1999 in re “Romero S.A.”) y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SAIC”, CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento in re "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de la Sala “B”, 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....".

Que formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad del sujeto emisor de las facturas en juicio de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando su impugnación.

Que, 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 dudar de la realización de las operaciones por los proveedores impugnados, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

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 que aquellos proveedores impugnados hayan sido los verdaderos proveedores cuyos créditos fiscales se encuentran controvertido, 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.

Se debe recordar en tal sentido 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), 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.”

Asimismo cabe dejar sentado que la recurrente debió haber probado la capacidad productiva -patrimonial y operativa- de los proveedores involucrados, lo cual no ocurrió, por lo que corresponde confirmar el ajuste en IVA.

Que, por otro lado, en cuanto al cuestionamiento del Fisco Nacional respecto de la deducibilidad de los gastos efectuados en el Impuesto a las Ganancias relativo a los proveedores impugnados, surge de autos que no sólo no se ha logrado probar que los sujetos mencionados en los comprobantes impugnados fueron los verdaderos prestadores y, por ello, corresponde confirmar el ajuste del Impuesto al Valor Agregado, sino que en virtud de la normativa del Impuesto a las Ganancias, no se han aportado elementos tendientes a acreditar que los servicios hayan sido efectivamente prestados, no se ofreció ni aportó prueba tendiente a demostrar que sin ellos no se hubiera podido llevar a cabo la actividad de la recurrente, por lo que corresponde también confirmar este último ajuste.

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábil por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones tal como pretende la recurrente (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). Por lo expuesto precedentemente, corresponde confirmar el ajuste en el Impuesto a las Ganancias.

Que, en cuanto a la determinación de salidas no documentadas respecto de la facturación impugnada, corresponde señalar que como con acierto lo expresara el Dr. Torres, se trata de “un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario” y recuerda que “el sustituto tributario debe ingresar el pago definitivo por la salida no documentada en el término de quince días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del decreto reglamentario)” (Torres, A.; “Salidas no documentadas”, D.T.E.,

setiembre 1990; pg. 232).

Que, al respecto cabe señalar que más allá de la carencia absoluta o simple falencia en la documentación que haga presumir su falsedad, debe analizarse si el pago es real (pero no deducible ni generador de crédito fiscal) o directamente simulado. Tener un comprobante de una erogación falsa equivale jurídicamente a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en otro, fehacientemente, al receptor de dicho pago.

Que en estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto.

Al respecto resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa “Red Hotelera Iberoamericana S.A”, sentencia del 26/8/2003, donde sostuviera que “Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.”

Con respecto a los agravios de la recurrente por cuanto sostiene que en el caso los pagos correspondientes a las facturas impugnadas por el Fisco, se encuentran acreditados y que por lo tanto no pueden ser consideradas como salidas no documentadas, desde que es posible conocer a quien resulta ser el beneficiario definitivo y efectivo del importe, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial sentada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa “Red Hotelera Iberoamericana S.A”, antes citado, que “...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada ..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella.” (el resaltado me pertenece).

Que, esta posición se ve corroborada por la Corte Suprema de Justicia el 27/9/2011 al resolver in re “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI”, donde compartió los fundamentos expuestos por el dictamen de la Procuradora Fiscal, a los que se remite en mérito de brevedad, resolviendo a favor de la procedencia del ajuste y devolviendo los autos a la Cámara para que se pronuncie sobre la multa que el organismo fiscal pretende aplicar sobre tal concepto.

En el citado dictamen se sostuvo que “Ha interpretado el Tribunal que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de la aplicación del art 37 de la ley del impuesto a las ganancias, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario (Fallos: 326:2987, cons. 18°).”

“De lo expuesto se colige que ambos aspectos -la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación- adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del

instituto.”

“Por el contrario, advierto que la cámara realizó un estudio parcial y sesgado de la cuestión en un doble aspecto. Por un lado, tuvo por individualizado al beneficiario de los pagos únicamente sobre la base del informe pericial contable producido en la misma, cuyo contenido, a mi modo de ver, resulta notoriamente insuficiente para tal fin. Por el otro, omitió todo análisis respecto de la causa de las erogaciones impugnadas."

“En efecto, como lo reconoce el propio pronunciamiento recurrido, el informe pericial se limitó a especificar que la actora llevaba sus libros en legal forma, que los pagos efectivamente se realizaron, que se emitieron los comprobantes y facturas respectivos, que ellos fueron debidamente registrados, que se practicaron las retenciones del impuesto a las ganancias por esos abonos y que ellas. fueron ingresadas al Fisco. Observo que con estas aseveraciones habrá quedado eventualmente acreditada la salida del dinero mas no, como era menester, la individualización de su receptor ni tampoco la real existencia y la materialidad de las operaciones que originaron ese movimiento de fondos.”

Allí se agrega que “...frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales, estimo -como también oportunamente lo señaló el Tribunal Fiscal (cfr. fs. 597 vta.)- que estaba a 'cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados, (Fallos: 326:2987, cons. 17°)...”.

“En síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controversia queda definitivamente sellada.”

Se agregó además que “En concordancia con lo resuelto por V.E. en Fallos: 326:2987 (en especial, cons. 10), pienso que este simple acto de cobro bancario ... no puede mejorar la suerte de la impugnación basada en la total orfandad probatoria en torno a los referidos servicios concretos que se dicen haber prestado.”

Con respecto al argumento por el cual los pagos efectuados por transferencia bancaria correspondientes a las facturas impugnadas por el Fisco, no pueden ser consideradas como salidas no documentadas, desde que es posible conocer a quien resulta ser el beneficiario definitivo y efectivo del importe, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial sentada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa “Red Hotelera Iberoamericana S.A”, antes citado, que “...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada ..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella.”.

Que como puede apreciarse, no existen elementos de juicio contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones; ni, como ya se advirtió, se aprecian circunstancias fácticas coherentes que permitan colegir la causa de aquellas.

Que atento lo expuesto precedentemente, corresponde confirmar los actos apelados en cuanto

determinan Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias e Impuesto a las Ganancias Salidas no documentadas. Con costas.

VI.- Que resta tratar la impugnación fiscal respecto de los proveedores Padilla Edgardo Alberto y Volpe Sabrina.

De lo expuesto en los puntos precedentes, se evidencia que los elementos colectados por la inspección no resultan suficientes para fundar la impugnación fiscal, ya que no se ha demostrado de manera suficiente la inexistencia de las operaciones celebradas ni la imposibilidad de su prestación por parte de los proveedores impugnados.

En lo relativo al proveedor Padilla Edgardo Alberto conforme surge del informe final de inspección obrante en IF-2025-34615280-APN-DTD#JGM la contribuyente en oportunidad de cumplimentar los diferentes requerimientos notificados por parte de la fiscalización interviniente, aportó las órdenes de pago en las que se observa que el señor Padilla ha firmado los recibos de los cheques cancelatorios por sus trabajos realizados. Aportó, además los resúmenes bancarios en los que se observa el débito de los cheques con los que se pagaron los servicios prestados por el señor Padilla durante los años 2018, 2019 y 2020 por trabajos de veredas y cordones en viviendas del barrio.

Asimismo también fue aportado anverso y reverso de los cheques emitidos para el pago de los servicios antes mencionados, observándose que muchos de ellos se depositaron en la cta cte del Banco Nación a nombre del señor Padilla según E-FISCO.

Asimismo conforme surge de la pericial contable obrante en IF-2026-39786303-APN-DTD#JGM el proveedor no figura –a la fecha del informe- en la base de proveedores apócrifos del Organismo Fiscal, información esta que pudo ser constatada por este Tribunal en la página web https://servicioscf.afip.gob.ar/facturacion/facturasapocrifas/default.aspx. Ello deja sin sustento lo afirmado por el juez administrativo en los actos recurridos respecto de que el citado proveedor habría sido incorporado con fecha de detección 17/6/2014.

En definitiva, se observa que lo único que sustenta la postura fiscal es la falta de localización del proveedor durante la fiscalización y la falta de presentación de las ddjj de ganancias, ya que las de IVA fueron presentadas por los períodos en que operó con la recurrente.

Por su parte, respecto del proveedor Volpe Sabrina el Fisco Nacional al fundar la impugnación señala que esta proveedora ha facturado servicios de asesoramiento profesional y clases de pilates en el club house del barrio Dalvian durante los períodos 01/2018 a 07/2019. En tal sentido del propio informe final de inspección se destaca que la fiscalizada aportó el detalle de las condiciones de contratación de los servicios de clases de pilates, órdenes de pago suscriptas por las profesora y detalle de los cheques cancelatorios de los servicios prestados. Aportó además fotocopia de una muestra de cheques, constatándose en el endoso de uno de ellos el efectivo depósito en la caja de ahorros del banco BBVA a nombre de la proveedora.

Asimismo, conforme surge de la pericial contable se indica que las facturas observadas, corresponden a los períodos fiscales enero de 2018 a julio de 2019, la AFIP lo consideró apócrifo con fecha retroactiva al 04/12/2012, pero la publicación se realizó el 11/04/2022, es decir que al momento de realizarse las operaciones el proveedor no había sido ingresado a la base de apócrifos.

Asimismo, del informe de inspección que diera lugar al dictado de las resoluciones apeladas, IF-

2025-34615280-APN-DTD#JGM, se desprende que las acreditaciones bancarias de la proveedora en 2018 y 2019 son ampliamente superiores a las ventas totales solicitadas por facturación electrónica. Asimismo, si bien el juez administrativo dice que sólo se pudo ubicar a la misma por correo electrónico al que respondió que no se encuentra en el país, del citado informe de inspección surge que la inspección se contactó con la misma en forma telefónica, oportunidad en que manifestó no encontrarse en el país y que su negocio no prosperó.

En definitiva, también a su respecto se desprende que la única observación fiscal es la no ubicación de la misma en su domicilio o la falta de presentación de ddjj, sin mayor sustento para justificar su impugnación.

Que siendo en definitiva que los únicos elementos que tiene en cuenta el Fisco Nacional para concluir en la inexistencia de las operaciones comerciales con la aquí actora han sido principalmente que estos proveedores no presentaron declaraciones juradas y que no fueron localizados en los domicilios, estas circunstancias que por sí solas no permiten avalar la postura del organismo fiscal, porque todos ellos son hechos que escapan a la responsabilidad del comprador. Cabe recordar que el domicilio fiscal y el cumplimento de las obligaciones impositivas de los proveedores no resultan imputables al contribuyente que realizó operaciones comerciales con ellos (conf. CNACAF Sala II, "Floriner S.A. c/DGI" del 25/11/2010; Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, "Floriner S.A. c/DGI", del 21/08/2009). Así pues, en la causa Química Petrosil SRL TFN Sala A 4/7/2007 se ha dicho que "el Fisco no ha demostrado de manera suficiente aquella impugnación**,** desde que la no ubicación de los proveedores en los domicilios fiscales o la falta de presentación de la declaración jurada no son elementos hábiles per se para concluir la falsedad de los comprobantes.

Dicho claramente, tales inferencias probabilísticas no son idóneas para producir conclusiones ciertas y absolutas sobre el hecho a probar.

En estos casos, al no estar debidamente sustentada la impugnación de estos proveedores corresponde revocar los ajustes proyectados en relación a los mismos, tanto en el impuesto al valor agregado, como así también en el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas. Con costas al Fisco Nacional.

VII.- Que resta tratar el aspecto sancionatorio con relación a las multas por defraudación aplicadas en el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias y en Salidas No Documentadas en lo relativo a la impugnación de operaciones de los proveedores que resultan confirmarse conforme Considerando V.

En lo que respecta a esta última cabe dejar sentado, en primer término, que en materia de sanciones derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A.". sentencia del 25/10/04 y “Translavial S.A.” del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, compartió los fundamentos

expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

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

Sentado ello y entrando al análisis de las sanciones aplicadas en las resoluciones apeladas en autos, corresponde señalar que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no solo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa" (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en las respectivas resoluciones, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que

más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

Que, en virtud de lo expuesto, encontrándose acreditado en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen, corresponde confirmar las multas aplicadas al contribuyente de autos.

En cuanto al quantum de las sanciones aplicadas, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en los actos recurridos una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

Las costas en este aspecto se imponen a la vencida, salvo en la parte en que se reducen las multas, en la cual se imponen por su orden

VIII.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

En consecuencia, voto por confirmar parcialmente las resoluciones apeladas respecto de los proveedores tratados en el Considerando V en cuanto determinan impuestos, intereses y aplican multas, estas últimas reducidas al mínimo legal; y revocarlas respecto de los proveedores tratados en el Considerando VI. Con costas en proporción a los respectivos vencimientos, salvo en la parte en que se reduce las multas, en la cual se imponen por su orden. Por ello, corresponde ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días practique reliquidación de conformidad con lo resuelto en la presente.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos efectuado por el Dr. Pérez, así como a la reseña de los recursos interpuestos por la recurrente y la contestación del Fisco Nacional que lucen en su voto.

II.- Asimismo, comparto y adhiero a los considerandos de su voto en cuanto propicia confirmar los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Salidas No Documentadas, respecto de las operaciones realizadas con los proveedores Aditivos del Plata S.A., Axis Sudamericana S.A., Femo S.A., Jardines Andinos S.R.L., Carlos Sebastián Pérez y Southfranchising S.A.

En estos casos, coincido en que los indicios recolectados por la inspección —tales como la insolvencia, falta de personal, domicilios inexistentes y falta de bienes necesarios— poseen la gravedad y precisión necesaria para concluir que dichas firmas carecían de capacidad operativa y económica real. Al no haber aportado la recurrente pruebas que demuestren la sustantividad o verdad real de estas transacciones más allá de la registración contable formal, la impugnación fiscal debe mantenerse.

III.- En cuanto a la situación de los proveedores Edgardo Alberto Padilla y Sabrina Volpe, disiento

con la revocación propiciada por el respetado colega de Sala y entiendo que los ajustes respecto de estos dos proveedores también deben ser confirmados.

Es preciso señalar que la inclusión o no de un sujeto en la “Base APOC” no constituye el elemento crucial ni determinante per se para definir la calificación del proveedor y la validez de sus operaciones. Lo concreto y decisivo es la demostración de los extremos que tornan inverosímiles las transacciones, basándose en los hechos materiales constatados por la fiscalización. La situación registral no puede prevalecer sobre los indicios externos que desmienten la sustantividad de las prestaciones.

Bajo esta premisa, entiendo que además de la probada falta de capacidad operativa de estos sujetos, en las presentes actuaciones no ha quedado acreditado que las prestaciones facturadas hayan sido efectivamente realizadas a favor de la recurrente. Al margen de quién haya sido el prestador real, la actora no aportó elementos de prueba que permitan evidenciar la materialidad de los servicios en las condiciones y magnitudes declaradas, a saber:

1. **Edgardo Alberto Padilla:** No obstante su situación registral, la inspección acreditó hechos materiales contundentes, que no fueron derribados por la recurrente. El Sr. Padilla no fue localizado en sus domicilios y los registros sistémicos revelaron que figuraba como personal en relación de dependencia de otra firma constructora (Estornini S.A.) en fechas concomitantes a la fiscalización. No se ha probado que este proveedor, que carecía de estructura y era él mismo un dependiente, haya ejecutado efectivamente las obras de infraestructura, veredas y cordones para DALVIAN S.A.. La mera firma de recibos y el circuito bancario resultan insuficientes para validar la materialidad de la obra ante la orfandad de capacidad técnica y humana del emisor.
2. **Sabrina Volpe:** Respecto de esta proveedora, la publicación tardía en la Base APOC, al igual que la del resto de proveedores cuestionados en estas actuaciones, es irrelevante frente a su falta de capacidad operativa. Ante la imposibilidad de ubicarla físicamente, el Fisco obtuvo información mediante contactos remotos declarados por la propia contribuyente, donde ella manifestó encontrarse fuera del país y que su negocio no había prosperado. Estas declaraciones, sumadas a sus DDJJ de IVA con movimientos insignificantes, tornan inverosímil la prestación efectiva de asesoramiento profesional y clases de pilates en el país durante el período cuestionado. No se ha producido prueba alguna que demuestre que estos servicios fueron realmente prestados a favor de la empresa, más allá de la existencia de cheques cancelatorios.

Por lo expuesto, considero que en estos dos casos también se ha configurado la utilización de comprobantes que no reflejan operaciones genuinas, correspondiendo confirmar íntegramente las determinaciones de oficio en los tres impuestos (IVA, Ganancias y Salidas No Documentadas), con los mismos fundamentos normativos y jurisprudenciales menciona el Dr. Pérez para confirmar los restantes proveedores.

IV.- En cuanto a las multas aplicadas bajo el artículo 46 de la Ley 11.683, coincido con el Vocal preopinante en su aplicación y en que la resolución apelada carece de una merituación concreta de los hechos para elevar la sanción a tres veces el impuesto omitido. Atendiendo a la falta de antecedentes sumariales de la firma DALVIAN S.A. y siguiendo el criterio de proporcionalidad, corresponde reducir las multas al mínimo legal.

V.- Por todo lo anterior, voto por: i) Confirmar las resoluciones apeladas respecto de todos proveedores en litigio en cuanto determinan impuestos e intereses; ii) Confirma las multas aplicadas con reducción al mínimo legal del artículo 46 de la Ley 11.683; iii) Imponer las costas a la recurrente por lo confirmado, y por su orden en lo relativo a la reducción de la sanción.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto, debiendo dejar aclarado que, a diferencia de otros supuestos en los que he votado por la revocación de la imputación defraudatoria, entiendo que en el presente caso dicha imputación no se basa en la falta de presentación de declaraciones juradas del impuesto sobre las salidas no documentadas -como ocurría en tales precedentes- sino en la existencia de una ocultación maliciosa de materia imponible, situación fáctica contemplada en el texto del art. 46 a partir de la reforma introducida por la Ley 25.795.

Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el sub lite de los presupuestos de hecho que evidencian la existencia en el caso de una deliberada conducta defraudatoria, abona la confirmación del encuadre doloso contenido en el acto sancionatorio -con reducción del quantum de la multa- y la atribución de costas que proponen mis distinguidos colegas.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

1. Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuestos e intereses.
2. Confirmar las multas aplicadas con reducción al mínimo legal del artículo 46 de la Ley 11.683.
3. Imponer las costas a la recurrente por lo confirmado, y por su orden en lo relativo a la reducción de la sanción.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.07.01 13:10:23 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: 2026.07.01 14:30:26 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: 2026.07.01 14:39:48 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: 2026.07.01 14:40:55 -03:00