República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-67236979-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Julio de 2026

Referencia: Sentencia - Expte N° 34.104-I Caratulado "EFM Construcciones S.A. s/Apelación"

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N°34.104-I, caratulado: “EFM CONSTRUCCIONES S.A. s/ Apelación”, en trámite por ante la Vocalía de la 4ta. Nominación integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación); y

CONSIDERANDO:

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 272/287 EFM CONSTRUCCIONES S.A. -en adelante EFM- interpone recurso de apelación contra la Resolución N°121/2010 (DV RR1P) que resuelve:

1) no hacer lugar a la acción de repetición interpuesta el 29/12/2008 por un importe de pesos doscientos sesenta y un mil setecientos noventa y dos con sesenta y tres centavos ($ 261.792,63.-) correspondiente al saldo a pagar que arrojaron las declaraciones juradas rectificativas presentadas el día 30/09/2003 por los impuestos: a) a las ganancias de los períodos fiscales 2001 y 2002; b) al valor agregado por determinados períodos fiscales comprendidos entre 11/2001 y 08/2003 y c) a las salidas no documentadas y;

2) rechazar las declaraciones juradas rectificativas N°2 del impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2001 y 2002, presentadas el 23/12/2008 y las declaraciones juradas rectificativas N°3, por los períodos fiscales 11 y 12 de 2001 y rectificativas N°2 por los períodos fiscales: 01 a 12 de 2002 y 02, 04 a 08 de 2003, todas ellas presentadas el 23/12/2008, en los términos del primer párrafo del artículo 81 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).

Informa que el importe repetido se origina como consecuencia de la fiscalización que le fuera llevada a cabo bajo la orden de intervención 892.874/6, mediante la cual se cuestionó la veracidad de ciertas

operaciones realizadas con proveedores que derivaron en ajustes tanto en el impuesto al valor agregado como así también en el impuesto a las ganancias y a las salidas no documentadas, los cuales la recurrente "conformó" antes de la corrida de vista.

Indica que el día 30/09/2003 procedió a rectificar las declaraciones juradas antes citadas y aclara que lo hizo bajo protesto y por una cuestión estrictamente de "supervivencia de la Compañía", lo cual fue comunicado al Fisco Nacional mediante nota presentada ese mismo día dejando constancia que "*bajo ninguna circunstancia las rectificativas implicaban convalidar el criterio fiscal"*.

Agrega que regularizó el saldo resultante de las rectificativas presentadas mediante el plan de pagos previsto en la Resolución General N°1276/02 – Régimen de Asistencia Financiera.

Cita jurisprudencia y doctrina, acompaña prueba documental, solicita que se haga lugar al planteo introducido y formula reserva del caso federal.

II. Que a fs. 299/316 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso conferido.

Expone que las declaraciones juradas rectificativas tienen carácter definitivo y exteriorizan el conocimiento y la voluntad de extinguir la obligación tributaria y que los medios de pago utilizados para cancelar las facturas emitidas por los proveedores no cumplen con lo dispuesto por la ley 25.345 y su reglamentación (Resolución General AFIP -DGI N°151/1998).

Recuerda que el ajuste propuesto por la fiscalización se debió a que la responsable no contaba con la documentación respaldatoria fehaciente de ciertas compras y tampoco acompañó los pagos correspondientes a dichas facturas.

Que como consecuencia de ello, procedieron a circularizar a los proveedores como así también al banco contra los que se emitieron los cheques para el pago de las facturas en cuestión, en los casos que las cancelaciones se realizaron con dicho medio.

Que con la información y documentación aportada confeccionaron un papel de trabajo detallando las facturas impugnadas y los ajustes correspondientes en los impuestos: al valor agregado, a las ganancias y a las salidas no documentadas.

Que tales ajustes fueron conformados por la recurrente quien se allanó a la pretensión fiscal y presentó las declaraciones juradas rectificativas.

Que dichas declaraciones exteriorizan y documentan la voluntad de extinguir la obligación tributaria, de conformidad con los hechos que el obligado reconoce e identifica con el propio hecho legal y la voluntad de cumplir con las obligaciones correspondientes.

Cita jurisprudencia y doctrina, se opone a la prueba ofrecida, formula reserva del caso federal y solicita se rechace el recurso de repetición, con expresa imposición de costas a la parte actora.

III. Que a fs. 320 EFM manifiesta su rechazo a la oposición formulada por la representación fiscal con relación a la prueba documental y destaca que la misma resulta fundamental para cumplimentar uno de los

principios que rigen este tipo de contiendas que es la búsqueda de la verdad objetiva material.

Alega que su denegatoria importaría una grave violación de las formas esenciales del procedimiento y del derecho adjetivo que le asiste al debido proceso, con afectación directa de la garantía del derecho de defensa en juicio tutelada tanto por el art. 18 de la Constitución Nacional como por los artículos 1° inciso f) de la ley 19.549 y 17 de la ley 11.683.

Que, no habiendo prueba a producir, mediante la PV-2026-58835859-APN-VOCIV#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "B".

Finalmente, a fs. 357 se llamaron los autos para sentencia.

IV. Sentado lo que antecede corresponde analizar si asiste razón a la recurrente en cuanto a la repetición planteada, respecto de las sumas que oportunamente conformara y cuya devolución ahora pretende obtener mediante el recurso interpuesto ante este Tribunal.

A tal efecto, cabe repasar que la presente *litis* tuvo su origen en las declaraciones juradas rectificativas presentadas por la recurrente por los impuestos al valor agregado y a las ganancias en el marco de la Orden de Intervención N° 892.874/6, cuyos ajustes conformó, regularizando el saldo resultante a pagar en el Régimen de Asistencia Financiera.

En efecto, "EFM" había presentado originalmente las declaraciones juradas del IVA y del impuesto a las ganancias computando la deducción de ciertos gastos en el impuesto a las ganancias, así como también, su crédito fiscal en el IVA, gastos que el Fisco Nacional impugnó por considerar que se trataba de proveedores apócrifos.

Atento ello la recurrente aceptó los ajustes puestos a consideración y presentó el 30/09/2003 las declaraciones juradas rectificativas detrayendo los importes correspondientes a las facturas observadas, lo cual arrojó un saldo de impuesto a ingresar, que fue cancelado en cuotas mediante el acogimiento a un plan de pagos -Régimen de Asistencia Financiera- antes mencionado.

Ahora bien, con posteridad, más precisamente el 23/12/2008 vuelve a rectificar las declaraciones juradas retrotrayendo las mismas a su estado original, es decir computando la totalidad de las facturas de los proveedores en cuestión. Aclara la recurrente que tal proceder estuvo motivado en el hecho de haber obtenido sentencias favorables en este Tribunal -Exp. N° 23.843-I y 24.340-I- que revocaron las multas impuestas en los sumarios que dichas declaraciones rectificativas habían generado.

Conforme ello cabe analizar entonces los argumentos en los que EFM funda su recurso a fin de determinar si le asiste razón en la solicitud de repetición a luz de normativa y la jurisprudencia aplicable.

En primer término cabe señalar tal como lo ha resuelto la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, *in re* "Cubero, Alberto Martin (TF 34268-I)", sentencia del 18/12/2014, "*… que si bien es cierto que la recurrente conformó el ajuste efectuado por el Fisco Nacional, tal circunstancia no implica per se una renuncia a su derecho de reclamar las sumas indebidamente abonadas a la AFIP. Ello así en la medida en que la ley 11.683 –de aplicación al caso bajo examen- distingue en su artículo 81 la acción que tienen los contribuyentes y demás responsables de pago*

de repetir los tributos y sus accesorios que hubieran abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos".

Afirma el citado precedente que *"si media un pago sin la interposición de un recurso -es decir, un pago efectuado por prestar el contribuyente conformidad con el ajuste propuesto por el Fisco-, el pago habrá sido efectuado en forma espontánea"*.

Que, *"Ello obedece a la circunstancia de que los medios arbitrados por el art.17 en el proceso de la determinación de oficio han sido instituidos en beneficio del contribuyente para darle oportunidad de defensa en la etapa administrativa antes de hacer exigible el pago. Sin embargo, ello no obsta a que el contribuyente o responsable pague el impuesto reclamado sin hacer uso de las defensas aludidas, ni aun el eventual recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Ello, puede ocurrir por múltiples razones, tales como que no se devenguen los intereses del art. 37 y no se actualice el importe, evitar el inicio de un proceso de ejecución fiscal, u otros motivos. En ese supuesto, el interesado no pierde su derecho a la repetición de lo pagado por el principio de nuestro régimen institucional de que los actos administrativos siempre son revisables por la autoridad judicial ("Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social". Carlos M. Giuliani Fonrouge-Susana Camila Navarrine, Ed. Abeledo Perrot, décima edición, pág. 144)"*.

Y que *"(…) a tenor de lo expuesto, aun cuando el contribuyente conformó el ajuste practicado, ello no le impide pagar y posteriormente iniciar una controversia, pues los procedimientos previstos en el art. 17 otorgan un derecho en favor del contribuyente sin perjuicio de que no hay impedimento legal para que éste renuncie a tal beneficio y luego entable la demanda de repetición"* (Considerando XI).

A mayor abundamiento, cabe destacar que la norma -Resolución General Conjunta N°1276 (AFIP) y 8 (INRSS) / 2002- no prevé que la mera adhesión al plan de pagos implicaba renuncia a cuestionar el pago y/o impidiera al contribuyente accionar por repetición si considera que el gravamen ha sido pagado de más.

Tampoco debe olvidarse el principio jurídico según el cual la renuncia a los derechos no se presume.

Sobre dicho tema en particular indica la Alzada en el precedente citado que *"Esto significa que cualquier duda que se tenga sobre la extensión de las facultades renunciadas debe decidirse en el sentido de la ausencia de la renuncia, ya que la intención de despojarse del derecho en cuestión sólo puede aceptarse como establecida cuando está configurada a través de hechos inequívocos y claros que no dejan dudas al intérprete: la duda favorece al posible renunciante, para que no se lo tenga como tal (conf. LLAMBÍAS, Jorge J., Tratado de Derecho Civil. Obligaciones, Ed. Perrot, tercera edición, T. III, págs. 162/163"*.

Por lo expuesto, no cabe sino concluir que la resolución general conjunta no impide la posibilidad de que el contribuyente mantenga su defensa y a la vez ingrese al plan de facilidades sin que ello implicase un allanamiento irrenunciable al reclamo del Fisco ni de la acción de repetición.

V. Dicho esto, cabe ahora abocarse a resolver el fondo de la cuestión, es decir, si la acción de repetición interpuesta debe ser admitida, para lo cual resulta necesario analizar primeramente si se cumplen los presupuestos que habilitan la acción.

Cabe recordar que el art. 81 de la ley 11.683 dispone en su parte pertinente que *"Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o, a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los quince (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia"*.

De acuerdo a ello, dos son los requisitos a los que la ley supedita la procedencia de la acción: en primer lugar, el enriquecimiento del accionado representado por el pago total que se intenta repetir; en segundo lugar, la falta de causa jurídica, esto es, que el pago haya sido realizado sin arreglo a la ley respectiva.

Que, dentro del primer requisito, se considera prudente el análisis de la legitimación activa de quien intenta la repetición, entendiéndose por tales a quienes demuestren que haber efectuado el pago les ha provocado un perjuicio patrimonial.

En cuanto a la cancelación total de la obligación, la actora acompaña copia del plan de facilidades de pago y de las cuotas abonadas (fs. 72/96) acreditando con ello que se había cancelado el total de la obligación con anterioridad a la interposición de la demanda de repetición.

Es así que la prueba aportada, en ausencia de agravio por parte del Fisco Nacional, es suficiente para tener por cancelada en su totalidad la obligación consolidada en el plan de facilidades, suma que aquí se pretende repetir.

Sobre el particular cabe referirse a lo previsto en el último párrafo del art. 81 incorporado por la ley 25.795, que otorga raigambre normativa a la antigua discusión acerca de la aplicación de la "doctrina del empobrecimiento". Lejos de ser materia de la presente *litis* reavivar tales discusiones, procede poner de relieve que dicho párrafo agregado al art. 81 sólo aplica para impuestos denominados "indirectos", criterio relacionado con el efecto económico de la traslación de la carga impositiva.

Que, de conformidad con dicha doctrina que separa los impuestos en directos e indirectos según la facilidad o no de trasladarlos, no habría necesidad en la especie de probar "empobrecimiento" por el impuesto a las ganancias y a las salidas no documentadas que son "directos". No obstante, y a todo evento, no resulta del todo correcto presumir genéricamente la no traslación de los impuestos directos, ya que conforme a la doctrina más autorizada, resulta impropio hacer descansar la caracterización de un impuesto en los fenómenos de incidencia y repercusión, y ello es así porque, según la coyuntura, un impuesto indirecto puede a veces resultar directo y viceversa, tanto más cuanto que la traslación del tributo debe cubrir también los supuestos de traslación oblicua y regresiva (véase "Cía. Nobleza de Tabacos SAIC y F", Fallos: 273:980; y "Fotimport S.A.C.I." de esta Sala, sentencia de fecha 29/07/1991).

Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos anteriores cabe señalar que la recurrente indica que *"surge -a todas luces- que mi mandante ha soportado económicamente el tributo, sin posibilidad de trasladarlo a otros sujetos, lo cual dicho sea de paso el Fisco no lo ha puesto en duda"*.

Que, sentado cuanto antecede, el segundo requisito enunciado, esto es, la falta de causa jurídica del pago

realizado, implica adentrarse en la discusión de fondo en cuanto a si son válidos y computables los comprobantes de los proveedores observados, lo que a continuación será analizado.

Que el eje de dicha discusión gira en torno a los comprobantes ajustados por el Fisco Nacional en el marco de la fiscalización llevada a cabo bajo la orden de intervención 892.874/6, mediante la cual se cuestionó la veracidad de las operaciones que se efectuaron con ciertos proveedores: Plutarco Construcciones S.A., Planeta Consultora S.A., Ray Man S.A. y Quinet S.A., conforme detalle de facturas que obra a fs. 5 de las actuaciones que nos ocupan.

Se indica en el Informe Final de Inspección obrante a fs. 146/149 del Cuerpo N°1 – Impuesto a las Ganancias de los antecedentes administrativos, que de las tareas de verificación de proveedores, consultas a la base de datos del fisco y cruzamientos efectuados por la fiscalización actuante, se detectaron operaciones inconsistentes, las que fueron voluntariamente ajustadas por la contribuyente.

Que del análisis del comportamiento fiscal de los proveedores cuestionados en función a las Bases de Datos de la AFIP, resultó: a) una relación débito/crédito inconsistente, b) que no poseen bienes registrables, ni personal en relación de dependencia, c) que poseen directivos en común, los que no fueron localizados en los domicilios declarados conforme surge del "Cuerpo Circularizaciones" a fs.79 a 87.

Que tampoco los proveedores cuestionados fueron localizados en los domicilios fiscales, alternativos o comerciales consignados en las facturas en cuestión, conforme quedó plasmado en las respectivas actas labradas y que seguidamente se detallan:

-Quinet S.A.: los funcionarios actuantes se constituyeron en Benito Pérez Galdós 8651, de la localidad de Pablo Podestá, Provincia de Buenos Aires donde fueron atendidos por el Sr. Carlos H. López, contador de una empresa fabricante de cocinas y estufas, la cual funciona en el domicilio antes descripto, quien manifiesta que desconoce a la firma Quinet S.A., que no funciona en ese domicilio y que nunca tuvieron trato comercial con ninguna empresa con dicho nombre (Cfr. Acta F.8400 N° 019 117386, obrante a fs. 15 del Cuerpo de Circularizaciones).

En los antecedentes administrativos se observa que, en el comprobante FA N°0001-00001446- emitido por la imprenta (Kirka S.R.L.) a Quinet S.A. por el servicio de impresión de los talonarios de facturación, se consigna el domicilio de Plutarco Construcciones S.A., sito en Galvani 1235, Pablo Nogués, Provincia de Buenos Aires y no el domicilio fiscal y/o comercial de Quinet S.A. (Cfr. fs. 24 del Cuerpo de Circularizaciones de los a.a.)

- ***Planeta Consultora S.A.:*** En este caso obra acta labrada por la inspectora actuante quien se constituyó en el domicilio ubicado en Tucumán 540 primer subsuelo, local 296, (Galería Jardín) de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siendo atendida por el Sr. Nicolari quien acredita su identidad mediante documento nacional de identidad que dice ser empleado del Consorcio de Propietarios de Galería Jardín y que al ser consultado respecto a sí la firma Planeta Consultora S.A. se encuentra realizando actividades en ese domicilio manifiesta que la firma no obra en el registro de propietarios de dicho consorcio y que desconoce a la misma (Cfr. Acta F.8400 N° 023 009863, obrante a fs. 35 del Cuerpo de Circularizaciones de los a.a.).
- ***Ray Man S.A.:*** Conforme surge de Acta N° 023 0102846, obrante a fs. 160 del Cuerpo de

Circularizaciones de los a.a. los actuantes se constituyen en la calle Bogado 4529, Capital Federal, domicilio vinculado al punto de venta 0001, que consta en las facturas emitidas por Ray Man S.A. a EFM, siendo atendidos por el encargado del edificio quien manifestó no conocer a empresa con ese nombre y que no funcionaba en el citado edificio.

Posteriormente, se constituyen en el domicilio legal sito en Agüero 370 de esta Ciudad, siendo atendidos por una persona que no acredita identidad quien manifiesta vivir en el mencionado domicilio. Adicionalmente y ante la pregunta si conoce a la Sra. Sara Lilian Iglesias y/o a la firma Ray Man S.A. responde que el inmueble se encuentra dividido en varias habitaciones que son utilizadas como vivienda, que no conoce a ninguna empresa en el mismo y que desconoce a la citada señora y/o a la firma Ray Man S.A. (Cfr. Acta 023 N°0094029 obrante a fs. 168 del Cuerpo de Circularizaciones de los a.a.).

Al respecto cabe señalar que la Sra. Sara Lilian Iglesias es una de las accionistas de las cuatro empresas correspondientes a los proveedores observados quien habría indicado en el acto constitutivo de cada una de ellas que su domicilio se encontraba en Agüero 370 de esta Ciudad, conforme surge de las respectivas publicaciones de edictos en el Boletín Oficial que obra en el Cuerpo de Circularizaciones.

-***Plutarco Construcciones S.A.:*** En tanto que en este caso se constituyen en el domicilio legal sito en Talcahuano 256, 2° piso Capital Federal donde funciona el estudio jurídico del Dr. Rubén Horacio Pascuccio quien se identifica con su documento nacional de identidad en su carácter de titular del mismo, a quien se le pregunta por: las firmas Quinet S.A., Plutarco Construcciones S.A., Ray Man S.A. y por los señores: Bustos, Julio César, Sandri Enrique Mario, Aliano Pedro Rodolfo y Sara Lilian Iglesias a lo que responde que desconoce a las firmas y personas mencionadas. (Cfr. Acta 023 N°0093839, obrante a fs. 172 del Cuerpo de Circularizaciones de los a.a.).

Del análisis de los antecedentes administrativos, llamativamente, se advierte que el escribano interviniente en la constitución de las sociedades – Esc. Adrián Carlos Comas – es el mismo según consta en la publicaciones del Boletín Oficial en Planeta Consultora S.A. Boletín Oficial N°29.194 del 26/07/1999; que Plutarco Construcciones S.A. Boletín Oficial N° 29.215 del 25/08/1999 y que en Quinet S.A. Boletín Oficial N° 29.278 del 23/11/1999, conforme copias de las páginas respectivas del Boletín Oficial obrantes a fs. 34, 26 y 14 del Cuerpo de Circularizaciones de los a.a.

Adicionalmente se observa que Quinet S.A., Planeta Consultora S.A. y Ray Man S.A. poseen exactamente los mismos accionistas en común: Sara Lilian Iglesias y Julio César Bustos. En tanto que Plutarco Construcciones S.A. comparte con las anteriores a uno de sus accionistas, la Sra. Sara Lilian Iglesias siendo el otro accionista el Sr. Enrique Mario Sandri.

Por otra parte, a fs. 58/76 del Cuerpo de Circularizaciones de los a.a., se verifica la existencia de una nota -Nota N°720/02- mediante la cual se remiten copias de las facturas apócrifas y del informe de inspección que motivara la carga a la Base Apoc de Plutarco Construcciones S.A. y de Planeta Consultora S.A., entre otros proveedores allí detallados.

Que con motivo de la acción de repetición interpuesta y a los efectos de evaluar las pruebas ofrecidas, se solicitó al BBVA Banco Francés que informe detalladamente la situación de los cheques librados contra la cuenta corriente N°122-20-003175-1-00 de titularidad de la recurrente y que se utilizó para aplicar al pago

de las facturas en cuestión.

Que del análisis de las operaciones y la circularización a proveedores y al Banco BBVA Banco Francés, los funcionarios actuantes advierten una serie de inconsistencias a saber:

1. Cheques cobrados o depositados por el presidente de la sociedad

En varios casos, de las copias bancarias surge que los cheques fueron cobrados o depositados por Ezequiel Fernández Mezzadra, presidente de la recurrente.

En efecto, dicha situación se verifica respecto de las siguientes facturas A: N° 0001-00002052 del 26/11/2001 por $6.050,00, 0001-00002106 del 12/12/2001 por $ 9.680,00 y parte de la 2121 por $6.292,00 emitidas por Planeta Consultora S.A.; N° 0001-00002640 del 12/06/2002 por $ 19.170,03 a nombre de Plutarco Construcciones S.A. que fueron canceladas parcial o totalmente con los cheques N° 00108480, 00108483, 00145302 y 00145336 y cuyos cheques fueron cobrados por el Sr. Ezequiel Fernández Mezzadra, CUIT 20- 04427734-5 presidente de la recurrente. Ello surge de las fotocopias oportunamente remitidas por la institución bancaria -copias obrantes a fs. 142, 143 y 148 del Cuerpo Circularizaciones etapa de Fiscalización, respecto de los cuales la entidad bancaria informa fueron emitidos con la cláusula "NO A LA ORDEN".

En tanto que el cheque N° 00111559 que se informa como cancelatorio de la Factura A N°000 00003404 del proveedor Ray Man S.A. fue depositado en la cuenta corriente del Sr. Fernández Mezzadra.

2. *Contradicción sobre la forma de pago*

Varias facturas de las cuestionadas presentan discordancia entre lo comunicado al momento de la fiscalización y lo informado en esta instancia respecto de distintos proveedores: Plutarco Construcciones S.A., Quinet S.A. y Ray Man S.A.

A modo de ejemplo de tal situación, cabe mencionar la Factura “A” N° 0001-00001888 de fecha 12/03/2002 emitida por Quinet S.A. por un importe total de $59.280,01.- que fue informada durante la fiscalización como abonada en efectivo -fs. 109 del Cuerpo 1 Impuesto a las Ganancias de los a.a.-, pero sin embargo en el Anexo IV de la prueba documental que se acompaña a estas actuaciones –fs. 218– se detalla que dicha factura fue cancelada con “Patacones”.

Si bien se acompaña copia simple de una certificación contable titulada: “*Informe Especial de Procedimientos de Auditoría acordados sobre ciertas operaciones, su registración contable y su cumplimiento Fiscal*” suscripto por contador público y legalizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –fs. 219/220– la misma, no resuelve la divergencia antes señalada por cuanto en el punto 3 del apartado 3. “Informe Profesional” se describe bajo el acápite “Medio de Pago utilizado”: “*Efectivo Patacones”* por $ 57.371,35, Ret. Gcias. $879,83 y Ret. SUSS $1.028,83.

Respecto del citado Informe Especial, cabe poner de relieve que resulta extraño que, si bien el profesional actuante describe sendos procedimientos de auditoría acordados con cada uno de los proveedores y practicados sobre documentación provista por los mismos -tales como registros contables legales,

subdiarios de IVA Ventas e IVA Compras, documentación de respaldo, certificados de retención, entre otros, de Quinet S.A.-, no consta que hubiera verificado que el “débito fiscal” correspondiente a la factura emitida a EFM se encontrase consignado en la respectiva declaración jurada de IVA, cuestión de suma relevancia, por cierto, en controversias como la de autos.

3. ***Existencia de cheques no localizados o no presentados al cobro***. En algunos casos el banco informó que ciertos cheques no pudieron ser localizados, estaban en otra entidad depositaria o incluso no habían sido presentados al cobro, lo cual debilita la acreditación efectiva de la existencia de la operación y del pago. Tal es el caso de los cheques N°00111560 y 00145302 correspondientes a pago de facturas de Planeta Consultora S.A. y N° 00145333 supuestamente cancelatorio de la factura A 0001-00002637 emitida por Plutarco Construcciones S.A.

4. Rectificación posterior del medio de pago

La factura 2121 de Planeta Consultora S.A. se informó, en primer término como que había sido cancelada con el cheque N° 00108487 y mediante una presentación posterior, la actora rectificó sus dichos e informó que en realidad se había cancelado con otros tres cheques distintos. Adicionalmente, el Banco respondió a la circularización cursada que solo uno de esos cheques pudo ser localizado y el mismo había sido emitido al portador.

Por otra parte, se enumeran una gran cantidad de cheques aplicados para cancelar facturas que no fueron emitidos con la cláusula “NO A LA ORDEN”, incumpliendo las exigencias de la ley 25.345 y su reglamentación RG N°151.

5. La actividad declarada por los proveedores

Otro tema a destacar es la discordancia entre la actividad económica declarada por los proveedores y los conceptos detallados en las facturas.

A modo de ejemplo, cabe citar el caso de Planeta Consultora S.A. cuya actividad declarada es 452.100 - Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales –conforme surge a fs. 401 del Cuerpo Principal de los a.a., en tanto que en los conceptos de las facturas emitidas a EFM acompañadas como prueba documental evidencian un amplio abanico de actividades. En efecto, se observan los siguientes conceptos:

- FC 0001-00002052: Honorarios para obtener contrato de servicios con CGG por un importe total de $6.050,00.-
- FC 0001-00002091: Honorarios para obtener contrato de servicios con CGG por un importe total de $6.050,00.-
- FC 0001-00002106: Tramitación de transferencia de importaciones temporal por un importe total de $9.680,00.-
- FC 0001-00002121: Tramitación de transferencia de importaciones temporarias en Río Gallegos por un importe total de $6.292,00.-
- FC 0001-00002133: Honorarios por gestiones para obtener contrato de servicios con Veritas por un importe total de $2.178,00.-

En tanto que a fs. 58/68 del Cuerpo Circularización de los antecedentes administrativos consta la Nota N°720/02 (SI JUNI) cuyo asunto es "Remisión de Informes – I.G. N°326/97 (DI PYNF) Facturas Apócrifas, acompañado de las copias de las mismas emitidas por el proveedor en cuestión a la empresa ABYTAR S.A. CUIT 30-66663771-9 que permiten identificar conceptos tales como: *"Averiguación de informes comerciales y gestoría, trámites. Asesoramiento comercial"* (FC 143); *"Estudio de mercado, marketing en diferentes puntos del país. Etapa 1/5"* (FC 240); *"Por trabajos de alfombrado, pintado de paredes y techos, reparaciones varias en paredes y pisos, refacciones en baños de damas y caballeros, colocación de iluminación, instalación de equipo de aire acondicionado, Primera Etapa"* (FC 260, 278 y 279, todas con la misma descripción).

Cabe recordar que el hecho de que la actividad declarada ante la AFIP-DGI difiere de la facturada constituye, para la doctrina jurisprudencial del más Alto Tribunal, una anomalía que da cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas (*vide* "Stop Car S.A.", 21/08/2013, S. 31. XLVII, considerando 6°).

Todo lo expuesto permite concluir que aun considerando toda la documentación obrante como prueba, la recurrente no logró acreditar en forma consistente la veracidad de las operaciones ni la regularidad de sus pagos, dado que no aportó ninguna prueba conducente a demostrar que los servicios prestados por los proveedores en cuestión existieron.

Que 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.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas de la citada norma deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

En tal orden de ideas, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinado a obtener un adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por el Fisco y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por ésta última.

Ello así, debe determinarse si los elementos probatorios aportados por el apelante a estos autos permiten un confronte capaz de confirmar la relación entre la realización de los servicios prestados a EFM por parte de los proveedores impugnados. Esta equivalencia resulta imprescindible para considerar válida la existencia de la obligación tributaria declarada por el contribuyente. De no ser así, aun cuando acreditase la mera existencia física de los proveedores impugnados, no se podría aseverar que la autodeterminación practicada por el contribuyente es conteste con la realidad de los hechos ocurridos.

Que en virtud de los indicios constatados por la auditoría fiscal es dable advertir que las operaciones no pudieron ser efectuadas por los sujetos impugnados, en tanto se corroboró que carecían de capacidad

económica y operativa.

Que frente a tales indicios que revelan las inconsistencias endilgadas respecto de los proveedores observados, el recurrente no aportó los elementos probatorios determinantes para lograr desacreditarlas, escudándose en que las operaciones se encontraban documentadas, registradas en el Libro IVA Ventas, las retenciones practicadas, constancia de la inclusión en el Registro de las imprentas emisoras de las facturas en cuestión etc. tal como puede constatarse en los *"Informes Especiales de Procedimientos de Auditoría Acordados sobre ciertas operaciones, su Registración Contable y su Cumplimiento Fiscal"* obrantes a fs. 219/237.

Ni tampoco los contratos aportados a fs. 240/257 poseen por si solos la suficiente entidad para acreditar que los servicios fueron prestados. En primer lugar por tratarse de copias simples, de contratos suscriptos entre privados que no poseen fecha cierta, no se encuentran sellados y el cumplimiento de lo allí estipulado no se encuentra demostrado por ningún otro medio.

Es por ello que los argumentos y documentación acompañada a estas actuaciones -única prueba ofrecida- no alcanzan para aseverar que tales servicios fueron prestados y que aquel sujeto que emitió el comprobante sea efectivamente quien realizó el servicio, si al momento de evaluar su entidad y/o capacidad, el Organismo Fiscal se encuentra con sujetos que presentan características que tornan evidente que sería imposible que cumplieran con aquellas operaciones.

Que así las cosas, debe señalarse que una factura puede válidamente ser considerada como apócrifa cuando no representa la realidad económica que en la misma se registra, sea porque la factura corresponde a una operación inexistente, o porque se trata de una operación que podría ser materialmente existente pero el sujeto emisor de la misma no resulta ser el proveedor real.

Adicionalmente, cabe repasar que conforme surge de reiterada jurisprudencia, en el caso del impuesto al valor agregado para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

La circunstancia contemplada en este último inciso pudo haber sido verificada oportunamente por el profesional interviniente que emitió los "*Informes Especiales de Procedimientos de Auditoría Acordados sobre ciertas operaciones, su Registración Contable y su Cumplimiento Fiscal";* sin embargo y llamativamente, ha sido omitida.

Así las cosas y frente a las afirmaciones de la actora mediante las cuales 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 Futaleufú 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 este sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por esta Sala en distintos pronunciamientos y que se mantiene en la actualidad (*vide* "Prensadora Quilmes S.R.L.", sentencia del 08/03/2024, "Moranzoni, Carlos", sentencia del 28/08/2024, "Desarrollo y Comunicaciones S.R.L.", sentencia del 20/03/2024, "Work People S.R.L." sentencia del 06/05/2024, entre otros; así como también por otras Salas de este Tribunal que desde hace tiempo se vienen pronunciando en el mismo sentido (*vide* "Impulso S.A.", TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa "Carrizo Luis E." de la misma Sala, sentencia del 31/08/1999, "Cía. Petrolífera del Carmen S.A." sentencia de dicha Sala de fecha 21/09/2000 y TFN, Sala D, sentencia de fecha 23/06/1999 *in re* "Romero S.A.", y también compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que cabe mencionar la causa "Estándar Motor Arg. SMC", CNACAF, sentencia del 12/07/2000).

Cabe recordar que todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de esta Sala "B" -con una integración diferente-, que fuera confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 06/08/1991, donde se dijo que *"…10) Que, por lo demás, la propia Ley 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 o servicios (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 en tal sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes/proveedores de servicios o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (cfr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina SA c/ EN —AFIP-DGI —Resol. 24/08 y 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva", del 10/03/2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. "Molinos Río de la Plata SA c/ EN —AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva" del 25/08/2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, el Máximo Tribunal *in re* "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/DGI ", 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 de los vendedores de los bienes o de los proveedores que prestan un servicio, 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 que aquél les adjudicó."

Cabe aclarar que los indicios que pusieron en duda la veracidad de las operaciones que declara la recurrente frente a la administración tributaria se relacionan con la propia existencia de los proveedores fiscalizados, y en ese orden de ideas, no asiste razón a la recurrente cuando insiste en que las operaciones son veraces y que el único fundamento por el cual no hizo lugar en la etapa previa obedece al único argumento que la Compañía no había cumplimentado con los requisitos exigidos para la utilización de los medios de pago de conformidad con la Resolución General AFIP-DGI N°151/98- a los efectos de cancelar las facturas emitidas por los proveedores: "Planeta Consultora S.A., Plutarco Construcciones S.A. , Ray Man S.A. y Quinet S.A..

En efecto, se verifican otras comprobaciones fácticas que ponen en franca evidencia la falta de capacidad para haber prestado los servicios que constituían el objeto de las operaciones impugnadas, además de otras circunstancias que conducen a visualizar modalidades propias de un sistema encaminado al fraude.

Que frente a ello, las probanzas rendidas en los presentes autos no resultan conducentes a los fines de demostrar que las operaciones existieron y/o que los sujetos observados fueron quienes cumplieron con las operaciones.

Que en definitiva, el recurrente no presentó en esta instancia -ni precedentemente- elementos de convicción que posibiliten tener por acreditado que los sujetos cuestionados fueron quienes en la realidad cumplieron con las operaciones expuestas en las facturas.

Siendo así, correspondía al apelante demostrar la real concordancia entre lo que se consignó en las facturas declaradas y presentadas y lo que aconteció en la realidad de los hechos.

Que tal como lo explicara nuestro Más Alto Tribunal, en el caso del impuesto al valor agregado por la propia mecánica del impuesto *"el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra aquél que pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquel en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no solo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones"* ("Álcalis de la Patagonia S.A.", sentencia del 06/05/1986).

Es por ello que del análisis de la prueba documental aportada por la recurrente en oportunidad de la interposición del recurso de apelación no cabe sino concluir que no se encuentra probada la efectiva realización de los servicios.

Que por lo expuesto, teniendo en consideración la profusa investigación llevada a cabo por el organismo fiscal de la cual surgen las irregularidades e inconsistencias, a juicio de este Tribunal la impugnación de los proveedores cuestionados luce debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos respecto de la validez de las operaciones y de la capacidad material de los sujetos como quienes las concretaron.

Que, coherentemente con lo antedicho, el pago efectuado se encuentra debidamente causado y no ha existido enriquecimiento sin causa por parte del Organismo Fiscal, por lo cual corresponde confirmar la Resolución N° 121/2010 (DVRR1P) que deniega la repetición intentada por el apelante.

El Dr. Pérez dijo:

Que en primer lugar corresponde precisar que lo resuelto oportunamente por la Sala A de este Tribunal en aquellos expedientes en donde se discutieran las multas aplicadas a la recurrente por los ajustes en cuestión, en aquél momento conformados, lo ha sido en función de los elementos aportados en aquella oportunidad en los sumarios S/MM 70/04 y S/MM 71/04 y en el marco del juzgamiento del aspecto sancionatorio allí apelado.

Que, en el presente caso, a la luz de los elementos que surgen de las actuaciones administrativas acompañadas en autos y que han sido objeto de análisis por parte del Vocal preopinante en su voto, cabe concluir en su mismo sentido en cuanto a que la impugnación de los proveedores ha sido debidamente sustentada, adhiriendo a los fundamentos expuestos por mi colega, concluyendo en su mismo sentido.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Magallón.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución N° 121/2010 (DV RR1P) que deniega la repetición intentada por el apelante. Con costas.

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

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2026.07.08 13:07:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.07.08 14:46:39 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: 2026.07.08 17:05:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.08 17:06:58 -03:00