República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-75727541-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 6 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-127419879- -APN-SGAI#TFN; GARROTE MARTIN ANDRES

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El EX-2024-127419879- -APN-SGAI#TFN caratulado: “GARROTE MARTIN ANDRES”

Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante el RE-2024-127419731-APN-SGAI#TFN, se presenta el contribuyente e interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inciso b), de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), contra la Resolución N° 93/2024 (DV RRSF), de fecha 28/10/2024, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe de la Dirección General Impositiva de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero.

Que, mediante dicho acto, se determinaron de oficio las percepciones correspondientes al SICORE – Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2020 a 04/2022, intimándose el ingreso de la suma de $7.159.415,87, con más intereses resarcitorios calculados en $17.465.585,79. Asimismo, se aplicó una multa equivalente al cien por ciento (100%) de las percepciones presuntamente omitidas, equivalente a $7.159.415,87.

La recurrente sostiene, en primer término, que la totalidad de las operaciones de venta fueron efectivamente realizadas con los contribuyentes individualizados y que las correspondientes facturas tipo “B” fueron correctamente emitidas, por lo que entiende que las percepciones pretendidas por el Fisco no resultaban procedentes.

Afirma que los ajustes practicados son irrazonables e infundados, toda vez que la posición fiscal se sustenta exclusivamente en cuestionamientos vinculados con la actividad desarrollada por los compradores, sin formular observación alguna respecto de su actuación como vendedora.

Argumenta que el organismo recaudador pretende desconocer la realidad de las operaciones sobre la base de circunstancias ajenas a su esfera de conocimiento y control, destacando que los adquirentes se encontraban

debidamente inscriptos y habilitados para operar al momento de concretarse las transacciones. Agrega que le resultaba imposible conocer el destino posterior de las mercaderías comercializadas.

Manifiesta que las ventas declaradas fueron las efectivamente realizadas, en un contexto excepcional derivado de las restricciones existentes durante el período fiscalizado. Explica que la operatoria consistía en la venta de la mercadería, su retiro por parte de los compradores y el cobro inmediato del precio, sin intervención posterior alguna respecto de su utilización o destino.

Señala que el fundamento central del ajuste radica en la supuesta imposibilidad de los adquirentes de producir las viandas que habrían comercializado, circunstancia que -a su criterio- excede por completo sus deberes de control. Sostiene que, al momento de cada operación, verificó los recaudos exigidos por la normativa fiscal y que, una vez cumplidos, procedía a concretar la venta.

En ese marco, considera que desconocer la realidad de las operaciones y exigir percepciones de IVA en función del eventual destino de las mercaderías carece de sustento fáctico y probatorio suficiente. Añade que la fiscalización incurrió en un error de apreciación y que la exigencia de las percepciones cuestionadas no puede fundarse exclusivamente en las circunstancias descriptas, sin respaldo en otros elementos de convicción.

Asimismo, sostiene que el Fisco omitió valorar adecuadamente las explicaciones y la documentación aportadas durante el procedimiento determinativo, las cuales -a su entender- justifican el tratamiento fiscal adoptado y desvirtúan los presupuestos fácticos del ajuste En tal sentido, sostiene que la investigación de tales circunstancias constituía una facultad y un deber del organismo recaudador, por lo que reprocha que las denominadas “depuraciones” oportunamente planteadas no hayan sido debidamente ponderadas por la inspección.

Expresa que, conforme a la Resolución General (AFIP) N.° 2126/2006, la percepción no resulta procedente cuando el adquirente acredita su condición de responsable inscripto, exento o adherido al régimen simplificado, extremos que -afirma- se verificaban respecto de los compradores observados.

Solicita que este Tribunal examine los antecedentes de la causa a la luz del principio de realidad económica, a fin de concluir en la improcedencia de las percepciones reclamadas. Cita doctrina y jurisprudencia que considera aplicables al caso.

Finalmente, cuestiona la multa aplicada por entender que no existía obligación de practicar percepción alguna y que no se configura el elemento subjetivo requerido para la infracción imputada. Invoca, en apoyo de su postura, los precedentes "Parafina del Plata" y "Usandizaga, Perrone y Juliarena" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Subsidiariamente, plantea la existencia de error excusable de derecho, por considerar que actuó sobre la base de una interpretación razonable de la normativa aplicable, sin intención de infringir disposición legal alguna ni de ocasionar perjuicio al erario público. Cita doctrina y jurisprudencia en sustento de su planteo.

Acompaña prueba documental, ofrece prueba informativa y pericial contable, y formula reserva del caso federal.

II.- Que, mediante el IF-2025-18782912-APN-DTD#JGM, se presenta el Fisco Nacional, acompaña los antecedentes administrativos y contesta el recurso interpuesto, negando todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la recurrente.

Sostiene que la materialidad de los hechos se encuentra acreditada con los elementos obrantes en las actuaciones

administrativas, habiéndose detectado la emisión de un importante número de facturas a sujetos cuyas actividades declaradas no guardan relación con los productos comercializados por la actora -entre ellos, Zorrchac S.R.L. y Femme S.R.L.-, así como la emisión de facturas tipo “B” sin identificación del adquirente, consignadas como operaciones a consumidor final.

Destaca que fue la propia recurrente quien reconoció que la mercadería era trasladada con la correspondiente factura y entregada en el domicilio del comprador contra el pago en efectivo. En función de ello, señala que el organismo recaudador se vio imposibilitado de verificar los medios de pago utilizados, circunstancia que atribuye al incumplimiento por parte del contribuyente de las disposiciones de la Ley N° 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal.

Asimismo, afirma que de la reconstrucción de la realidad económica no fue posible acreditar el destino que habrían tenido los alimentos comercializados ni que dicho destino resultara compatible con las características de los adquirentes observados. En tal sentido, concluye que los distintos elementos reunidos durante la fiscalización permitieron considerar que las operaciones con los sujetos cuestionados no habrían existido en la forma declarada y que, en realidad, encubrirían operaciones realizadas con terceros no categorizados.

Con relación a los intereses resarcitorios, manifiesta que la actora no formuló agravios específicos respecto de su procedencia, por lo que entiende que los mismos han quedado consentidos.

Sostiene, asimismo, la procedencia de la multa aplicada, por considerar configurados tanto el elemento objetivo como el subjetivo del tipo infraccional imputado, en razón de la omisión de ingreso de las percepciones correspondientes. En consecuencia, solicita el rechazo del planteo subsidiario de error excusable formulado por la recurrente.

Cita doctrina y jurisprudencia que estima aplicables al caso, se opone a la producción de la prueba ofrecida por la actora, formula reserva del caso federal y solicita, oportunamente, se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto, con costas.

III.- Que mediante la PV-2026-18534286-APN-VOCVI#TFN se hizo lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional en relación a la prueba informativa ofrecida por considerarla improcedente e inconducente y, asimismo, se abrió la causa a prueba por el término de sesenta (60) días, teniéndose presente la prueba documental acompañada.

A su vez, mediante la PV-2026-19948896-APN-VOCVI-#TFN se hizo lugar a la prueba pericial contable, presentándose la misma mediante el IF-2026-56718156-APN-DTD#JGM.

Posteriormente, mediante la PV-2026-56774875-APN-VOCVI#TFN, se clausuró el período probatorio y se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala “B”.

Puestos los autos a alegar, hicieron uso de dicho derecho tanto la recurrente como el Fisco Nacional mediante el RE-2026-63300132-APN-DTD#JGM y el IF-2026-63038048-APN-DTD#JGM, respectivamente. Finalmente, se llamaron los autos para dictar sentencia.

IV.- Que, en lo que respecta al acto determinativo apelado en autos y a fin de favorecer una mayor claridad expositiva, corresponde reseñar, en primer término, los fundamentos que llevaron al Fisco Nacional a practicar el ajuste aquí controvertido.

Cabe señalar que, en el Informe Final de Inspección agregado a los antecedentes administrativos, se consignó que el Sr. Martín Andrés Garrote es un contribuyente individual cuya actividad principal consiste en la venta ambulante de productos lácteos, en su carácter de distribuidor de la empresa Milkaut, actividad que desarrolla mediante vehículos propios, sin contar con local comercial habilitado, siendo sus clientes tanto consumidores finales como empresas y organismos públicos.

Que las presentes actuaciones reconocen su génesis en la fiscalización dispuesta mediante la Orden de Intervención N° 20.84.172, a través de la cual se verificó la situación fiscal del contribuyente, detectándose la emisión de un importante número de facturas a sujetos cuyas actividades declaradas no guardarían relación con los productos comercializados por aquél, particularmente Zorrchac S.R.L. y Femme S.R.L. Asimismo, se advirtió la emisión de comprobantes tipo “B” sin identificación del adquirente, consignados como operaciones realizadas a consumidores finales.

En respuesta al requerimiento cursado, el recurrente aportó, entre otra documentación, los Libros IVA Ventas e IVA Compras correspondientes a los períodos fiscales 01/2020 a 11/2020 -períodos que, según se indicó, no habían sido informados de conformidad con la RG (AFIP) N° 3685-, el detalle de las operaciones concertadas con los sujetos antes mencionados y las respectivas facturas emitidas. Asimismo, sostuvo que la mercadería era trasladada junto con la correspondiente factura y entregada en el domicilio del comprador, contra pago en efectivo. Por su parte, respecto de las operaciones realizadas con consumidores finales, manifestó que las mismas eran canceladas en efectivo y que la modalidad de entrega utilizada era “puerta a puerta”.

A partir de la documentación aportada, la fiscalización efectuó diversas tareas de verificación, obteniéndose los resultados que se detallan a continuación respecto de los sujetos involucrados.

Zorrchac S.R.L.: se observó que la facturación emitida a dicha firma, cuya actividad declarada es la de frigorífico, representó el 35,37 % del total de los ingresos del recurrente durante el período fiscal 2020, el 29,20 % durante el período fiscal 2021 y el 4,76 % durante el período fiscal 2022. Asimismo, se verificó que los conceptos facturados correspondían a leche, dulce de leche, yogur, leche chocolatada y crema.

También se señaló que las operaciones habrían sido canceladas en efectivo, circunstancia que impidió verificar el cumplimiento de las disposiciones de la Ley N° 25.345 relativas a los medios de pago.

A su vez, en el marco de la fiscalización llevada adelante respecto de Zorrchac S.R.L. (O.I. N° 1.990.560), fue citado el aquí recurrente en su carácter de proveedor de dicha firma, oportunidad en la que manifestó que no existían contratos entre las partes, que los productos eran entregados en la localidad de Helvecia y que desconocía el destino final otorgado a la mercadería comercializada.

En dicho contexto, se requirió a Zorrchac S.R.L. que informara el destino asignado a los productos adquiridos al recurrente, indicando la sociedad que una parte era destinada a la elaboración de viandas y otra al consumo de su personal.

Posteriormente, y con el objeto de profundizar las tareas de fiscalización, se realizaron las siguientes verificaciones:

i) La inspectora actuante se constituyó en el domicilio donde desarrolla actividades la firma, en la localidad de Helvecia, constatando que no existían evidencias que permitieran corroborar la realización de la actividad invocada.

ii) La Agencia Santafesina de Seguridad Alimentaria (ASSAL) informó que la sociedad se encontraba habilitada para desarrollar la actividad de “Matadero-Frigorífico”, mas no para la elaboración de viandas.

iii) La Comuna de Helvecia informó que la actividad “Servicios de preparación de comidas para llevar” había sido habilitada recién el 12/05/2022, es decir, con posterioridad al inicio de la fiscalización seguida respecto de la firma, ocurrido el 09/12/2021.

iv) Se requirió a la sociedad el listado de clientes vinculados a la supuesta venta de viandas, los contratos celebrados, los comprobantes emitidos y la modalidad de distribución de dichas comidas. De la respuesta brindada surgió que las ventas se realizaban a cuatro clientes, que no existían contratos formalizados, que las operaciones eran canceladas en efectivo y que las viandas eran retiradas por los adquirentes en el domicilio de la firma ubicado en Helvecia.

v) Como resultado de las circularizaciones efectuadas a dichos clientes, tres de ellos no respondieron los requerimientos cursados. Asimismo, se constató que dos poseían domicilio fiscal en Villa Martelli, Provincia de Buenos Aires, y uno en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El único cliente que contestó la requisitoria reconoció las operaciones correspondientes al período fiscal 2020 y manifestó que las mismas habían sido canceladas en efectivo.

Sobre la base de tales elementos, la fiscalización concluyó que las operaciones registradas entre el recurrente y Zorrchac S.R.L. no habrían existido y que, en realidad, encubrirían ventas realizadas a sujetos no categorizados, respecto de los cuales no se habría practicado la percepción del Impuesto al Valor Agregado prevista en el artículo 1° de la RG (AFIP) N° 2126/2006.

Femme S.R.L: se observó que la facturación emitida a esta firma representó el 10,80 % del total de los ingresos del recurrente durante el período fiscal 2022. Asimismo, se verificó que los productos comercializados -leche, queso y yogur- no guardarían relación con la actividad desarrollada por la sociedad y que las cantidades adquiridas tampoco resultarían compatibles con la cantidad de empleados declarados por ésta.

La fiscalización destacó, además, que uno de los socios de Femme S.R.L. también reviste tal carácter en Zorrchac S.R.L. y que ambas sociedades comparten el mismo domicilio fiscal. Del mismo modo, remarcó que las operaciones habrían sido canceladas en efectivo, incumpliéndose las disposiciones de la Ley N° 25.345.

Con sustento en dichas circunstancias, concluyó que las operaciones registradas entre el recurrente y Femme S.R.L. tampoco habrían existido y que, en realidad, corresponderían a ventas efectuadas a sujetos no categorizados respecto de los cuales no se practicó la percepción del Impuesto al Valor Agregado prevista en el artículo 1° de la RG (AFIP) N° 2126/2006.

Sujetos sin identificar: la fiscalización detectó la emisión de comprobantes tipo “B” correspondientes al período fiscal 2020, emitidos a consumidores finales sin identificación, los cuales representaban el 19,59 % del total de los ingresos obtenidos por el recurrente durante dicho ejercicio.

En atención a lo dispuesto por la RG (AFIP) N° 4444/2019 respecto de la obligación de identificar a los consumidores finales, se seleccionaron aquellas facturas que no cumplían con tal requisito y se determinó sobre ellas la percepción omitida del Impuesto al Valor Agregado, aplicándose la alícuota del 10,5 % prevista en el artículo 5° de la RG (AFIP) N° 2126/2006.

En consecuencia, se confirió vista al contribuyente de las percepciones presuntamente omitidas correspondientes

al régimen SICORE – Impuesto al Valor Agregado (RG AFIP N° 2126/2006), por los siguientes importes:

• Período fiscal 2020: $ 3.042.098,48.

• Período fiscal 2021: $ 2.823.065,56.

• Período fiscal 2022: $ 1.294.251,83.

• Total: $ 7.159.415,87.

Que, vencido el plazo conferido, no surge de los antecedentes administrativos acompañados que el responsable hubiera presentado descargo ni ofrecido prueba alguna. En virtud de ello, el organismo recaudador dictó la Resolución N° 93/2024 (DV RRSF), posteriormente apelada ante este Tribunal.

V.- Que corresponde a este Tribunal analizar la causa conforme a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, cabe precisar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino únicamente a expedirse respecto de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/02/1987; “Stamei S.R.L. c/ Universidad de Buenos Aires s/ ordinario”, sentencia del 17/11/1987; C.N.C.A.F., Sala V, “Werner, Tomás M. c/ B.C.R.A. s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 27/04/1998; “Congelados Macchiavello y Cía. S.A.”, sentencia del 26/04/2007, entre otros).

VI.- Que, seguidamente, corresponde adentrarse en el análisis de la cuestión de fondo sometida a consideración de este Tribunal Fiscal y, en particular, examinar los agravios articulados por la recurrente respecto de los ajustes aquí discutidos.

Al respecto, por razones metodológicas y a fin de facilitar una adecuada comprensión del caso, resulta pertinente efectuar una breve reseña del marco normativo aplicado por el organismo recaudador.

En efecto, la Resolución General (AFIP) N° 2126/2006 estableció, en su artículo 1°, un régimen de percepción del impuesto al valor agregado aplicable a los sujetos que no acrediten, mediante la constancia correspondiente emitida por el organismo fiscal, a) su calidad de responsables inscriptos, exentos o no alcanzados en el referido tributo, o b) su condición de pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

Por su parte, el artículo 2° de la citada resolución dispone que dicho régimen no resultará aplicable cuando: a) los agentes de percepción reciban de los adquirentes, locatarios o prestatarios copia de la constancia que acredite alguna de las situaciones contempladas en el artículo anterior; o b) los adquirentes, locatarios o prestatarios declaren expresamente su condición de consumidores finales mediante la aceptación del comprobante emitido al efecto, siempre que el vendedor, locador o prestador no pudiera razonablemente presumir que no reviste tal carácter.

Cabe recordar que el agente de percepción es aquel sujeto que, por expresa disposición normativa, debe adicionar al precio de la operación el importe correspondiente al gravamen y percibirlo del adquirente para su posterior ingreso al Fisco, constituyendo dicho importe un pago a cuenta del impuesto que corresponda al contribuyente incidido.

En tal sentido, se ha señalado que: “…*En cuanto al agente de percepción y en las hipótesis más comunes, es*

quien recibe dinero del contribuyente, y a ese dinero le adiciona el importe del gravamen (…). Al contrario, el retentista es quien entrega dinero al contribuyente (…) y de esos fondos extrae el impuesto…" (Villegas, Héctor B., "Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario", Buenos Aires, 1976, pág. 257).

En nuestro ordenamiento, los agentes de percepción -al igual que los agentes de retención- se encuentran comprendidos dentro de los responsables por deuda ajena previstos en el artículo 6°, inciso f), de la Ley N° 11.683, asumiendo una responsabilidad personal y solidaria en los términos del artículo 8°, inciso d), de dicho cuerpo legal.

La norma citada establece que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo los agentes de percepción por el gravamen que dejaron de percibir o que, habiéndolo percibido, omitieron ingresar al Fisco, salvo que acrediten que el contribuyente incidido abonó el impuesto correspondiente.

Como es sabido, los regímenes de recaudación constituyen herramientas destinadas a facilitar la percepción anticipada de los tributos, asegurando el ingreso de una porción del gravamen al momento de concretarse determinadas operaciones económicas.

Bajo tales parámetros, la Resolución General (AFIP) N° 2126/2006 impone la obligación de practicar la percepción cuando el adquirente no acredita debidamente su situación frente al impuesto al valor agregado o frente al Régimen Simplificado.

Dicha percepción debe efectuarse al momento de perfeccionarse el hecho imponible, conforme las disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. En el caso de venta de cosas muebles, el artículo 5° de dicho ordenamiento establece que el hecho imponible se perfecciona con la entrega del bien, la emisión de la factura respectiva o acto equivalente, el que ocurra primero.

Finalmente, corresponde señalar que la Resolución General (AFIP) N° 4444/2019 establece, bajo determinados supuestos, la obligación de identificar adecuadamente a los consumidores finales en los comprobantes emitidos.

VII.- Que, reseñado el marco normativo aplicable, corresponde analizar las constancias obrantes en autos a fin de determinar si la resolución recurrida se ajusta a derecho.

Que de las actuaciones administrativas surge que la fiscalización se inició a raíz de la detección de un significativo volumen de operaciones documentadas por el recurrente respecto de sujetos cuyas actividades declaradas no guardaban una razonable vinculación con los productos comercializados por aquél, circunstancia que motivó la profundización de las tareas de verificación.

Asimismo, se detectó la emisión de una importante cantidad de facturas tipo "B" consignadas a consumidores finales sin la debida identificación de los adquirentes.

En relación con las operaciones atribuidas a Zorrchac S.R.L., de las actuaciones surge que la fiscalización desplegó diversas medidas tendientes a verificar la realidad económica invocada por las partes.

En ese contexto, la inspectora actuante se constituyó en el domicilio de dicha firma, ubicado en la localidad de Helvecia, Provincia de Santa Fe, constatando la inexistencia de elementos que permitieran justificar la adquisición de los productos lácteos comercializados por el aquí apelante y corroborar el desarrollo de la actividad de elaboración de viandas alegada por la sociedad.

Asimismo, se requirió información a la Agencia Santafesina de Seguridad Alimentaria (ASSAL), organismo que informó que Zorrchac S.R.L. poseía habilitación para desarrollar la actividad de “Matadero-Frigorífico”, sin registrar habilitación alguna vinculada con la elaboración o comercialización de viandas.

A ello se suma que, con posterioridad al inicio de la fiscalización a dicha firma -09/12/2021-, la sociedad solicitó ante la comuna de Helvecia la habilitación correspondiente para la actividad de elaboración y venta de viandas, trámite que data del 15/05/2022, circunstancia que debilita aún más la versión sostenida por la sociedad.

Por otra parte, tampoco resulta verosímil el circuito económico descripto por los contribuyentes, toda vez que los presuntos destinatarios de las viandas elaboradas se encontraban radicados, en su mayoría, a más de 400 kilómetros de distancia, particularmente en la localidad de Villa Martelli, Provincia de Buenos Aires, extremo difícilmente compatible con la naturaleza perecedera de los productos involucrados y con la actividad declarada, desde el 15-5-2022, como “Servicios de preparación de comidas para llevar” efectuada de “puerta a puerta”.

A mayor abundamiento, corresponde destacar que esta misma Sala “B” tuvo oportunidad de pronunciarse recientemente respecto de Zorrchac S.R.L., en los autos caratulados con su mismo nombre (Expte. N° EX-2025-27046633-APN-SGAI#TFN y acumulado, sentencia del 19/03/2026), en los que se analizaron las mismas operatorias aquí examinadas.

En dicha oportunidad se concluyó que los productos facturados por el aquí recurrente -leche, quesos, dulce de leche, yogur, leche chocolatada y crema, entre otros- no guardaban relación con la actividad declarada por aquella firma y que, además, no había logrado acreditarse la efectiva prestación del supuesto servicio de elaboración de viandas que justificaría la adquisición de tales insumos.

Asimismo, se destacó que la inspección no pudo verificar instalaciones aptas para el desarrollo de dicha actividad ni documentación respaldatoria suficiente respecto de los insumos y envases necesarios para la preparación y distribución de las supuestas viandas.

En consecuencia, los elementos reunidos en ambas actuaciones convergen en una misma conclusión. Resulta particularmente significativo advertir que en el precedente antes citado el aquí recurrente fue analizado en su condición de proveedor de Zorrchac S.R.L., mientras que en estos autos dicha firma aparece como presunto adquirente de los bienes comercializados por el Sr. Garrote. Asimismo, cabe recordar que en dicha causa, la administración fiscal impugnó el crédito fiscal computado por Zorrchac S.R.L. – ajuste confirmado por esta Sala - con sustento, precisamente, en la falta de acreditación de la realidad económica de las operaciones que habrían dado origen a tales adquisiciones.

Por ello, corresponde adelantar que se comparte la conclusión de organismo fiscal en cuanto a que las operaciones atribuidas a Zorrchac S.R.L. no han sido suficientemente acreditadas y que la facturación emitida habría encubierto operaciones realizadas con sujetos distintos de aquellos consignados en la documentación respaldatoria, respecto de los cuales no se practicó la percepción prevista por la Resolución General (AFIP) N° 2126/2006.

Si bien la sentencia recaída en la causa “Zorrchac S.R.L.” no produce efectos de cosa juzgada respecto de las presentes actuaciones, constituye un elemento corroborante de singular relevancia, en tanto examinó la misma operatoria comercial -aunque desde la perspectiva del adquirente que computó el crédito fiscal derivado de tales operaciones- y arribó a conclusiones sustancialmente coincidentes con las obtenidas por la fiscalización y las que aquí se propician.

Que análogas consideraciones cabe efectuar respecto de Femme S.R.L., toda vez que la fiscalización verificó la existencia de vínculos societarios y coincidencia de domicilio fiscal con Zorrchac S.R.L., observando asimismo que los bienes facturados por el aquí recurrente carecían de vinculación razonable con la actividad declarada por dicha firma - consistente en la venta al por menor de ropa interior, medias, prendas para dormir, hilados, tejidos y artículos de mercería -.

Tales circunstancias, apreciadas conjuntamente con el resto de las constancias de la causa, refuerzan la conclusión fiscal en cuanto a que las operaciones registradas no fueron adecuadamente acreditadas.

En cuanto a la prueba pericial contable producida en autos, corresponde señalar que las conclusiones de la perito de parte actora no resultan aptas para desvirtuar los fundamentos del ajuste. En efecto, la experta se limitó esencialmente a destacar que Zorrchac S.R.L. y Femme S.R.L. revestían formalmente la condición de responsables inscriptos y que las operaciones se encontraban documentadas mediante las respectivas facturas. Sin embargo, como reiteradamente se ha sostenido en materia tributaria, la mera existencia de comprobantes, registraciones contables o declaraciones impositivas no basta para acreditar la realidad sustancial de las operaciones cuando concurren indicios graves, precisos y concordantes que permiten razonablemente concluir en sentido contrario.

En tal sentido, este Tribunal ha señalado reiteradamente que la factura no posee, por sí sola, entidad suficiente para demostrar la efectiva realización de las operaciones allí documentadas, siendo la realidad económica subyacente la que otorga sustento a sus consecuencias tributarias. Así se sostuvo, entre otros precedentes, que “no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación”, pues es la efectiva concreción de las operaciones la que constituye el fundamento del sistema del impuesto al valor agregado (cfr. “Forestal Futaleufú S.A.”, TFN, Sala B, sentencia del 21/05/1993; criterio reiterado, entre otros, en “Sidertec S.A.”, TFN, Sala B, sentencia del 15/11/1996).

Si bien dicha doctrina fue elaborada principalmente en materia de impugnación de créditos fiscales, subyace en ella un principio de alcance general conforme al cual los elementos meramente formales no resultan suficientes para acreditar, por sí solos, la sustantividad de las operaciones cuando existen elementos objetivos que razonablemente permiten cuestionar su efectiva realización. Por ello, tampoco en las presentes actuaciones la sola existencia de facturas y registraciones contables puede considerarse prueba concluyente de la realidad económica invocada por la recurrente.

Asimismo, se observa que la perito de parte actora, al contestar el punto 4 de pericia, se pronunció sobre cuestiones ajenas al objeto de su incumbencia al sostener que las resoluciones aplicables y las determinaciones “no resultan ajustadas a derecho”. Tal apreciación importa incursionar en una materia reservada a la decisión jurisdiccional, toda vez que los peritos deben limitar su intervención a aspectos técnicos vinculados con su especialidad y la doctrina ha entendido que “*no deben expedirse sobre cuestiones de derecho*” (conf. Kielmanovich J., CPCCN comentado, tomo III, pág. 461). En consecuencia, tales manifestaciones carecen de aptitud para incidir en la decisión de la controversia.

Finalmente, en lo concerniente a las operaciones documentadas como ventas a consumidores finales sin identificación suficiente de los adquirentes, cabe señalar que el ajuste practicado encuentra adecuado sustento en la lectura armónica de las Resoluciones Generales (AFIP) Nros. 4444/2019 y 2126/2006.

Ello es así, pues verificado el incumplimiento de las exigencias de identificación previstas en la primera de dichas normas, desaparece el presupuesto fáctico que habilita el tratamiento de la operación como realizada a un

consumidor final debidamente individualizado. En tales condiciones, resulta ajustado a derecho que el organismo fiscal hubiera aplicado el régimen de percepción previsto en la Resolución General (AFIP) N° 2126/2006 respecto de las operaciones observadas.

Por su parte, en lo que respecta al agravio de la recurrente según el cual el ajuste se sustenta en circunstancias vinculadas con la capacidad de los adquirentes para desarrollar las actividades invocadas, extremo que -a su entender- excedería los deberes de control exigibles a su parte, cabe adelantar que el mismo tampoco puede prosperar.

En efecto, si bien no corresponde exigir al contribuyente tareas de fiscalización propias del organismo recaudador ni trasladarle obligaciones de control respecto de terceros, lo cierto es que la determinación impugnada no se funda exclusivamente en tal circunstancia. Antes bien, las observaciones formuladas respecto de los adquirentes constituyen uno de los múltiples elementos indiciarios valorados por el Fisco Nacional para reconstruir la realidad económica de las operaciones examinadas.

Bajo tales parámetros, cabe agregar que, no se trata aquí de operaciones aisladas ni de inconsistencias meramente formales, sino de una operatoria reiterada y de significativa magnitud económica, en la cual importantes volúmenes de productos lácteos fueron facturados a sujetos cuyas actividades declaradas no guardaban razonable relación con los bienes adquiridos, sin que posteriormente pudiera acreditarse de manera suficiente el destino alegado para tales mercaderías.

En tal sentido, no puede soslayarse que la recurrente se encontraba inscripta en el régimen general de tributación, circunstancia que supone el cumplimiento periódico de obligaciones materiales y formales vinculadas, entre otros aspectos, con la liquidación del impuesto al valor agregado, la emisión de comprobantes fiscales y la presentación de declaraciones juradas. Si bien tal condición no permite presumir un conocimiento acabado de todas las contingencias tributarias, sí constituye un elemento relevante para valorar el grado de diligencia exigible en el desarrollo de su actividad económica. En efecto, quien opera habitualmente dentro del régimen general y participa de manera sostenida en el circuito comercial no puede equipararse a un sujeto ocasional o de reducida capacidad operativa, resultando razonable exigirle la adopción de recaudos acordes con la magnitud y características de las operaciones que realiza.

Máxime cuando las operaciones observadas no constituyen hechos aislados sino una modalidad de comercialización reiterada y sostenida en el tiempo, respecto de adquirentes cuyas actividades declaradas evidenciaban notorias inconsistencias con los productos involucrados en las transacciones cuestionadas.

Tales circunstancias, valoradas conjuntamente con las restantes probanzas reunidas en autos, conforman un cuadro indiciario grave, preciso y concordante que permite sostener razonablemente las conclusiones alcanzadas por la fiscalización.

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

Cabe tener presente que, en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios, correspondiendo a quien la impugne, la documentación irrebatible de los hechos.

Frente a los contundentes indicios que revelan las inconsistencias endilgadas a los contribuyentes a nombre de los cuales se emitió la facturación, la recurrente no aportó los elementos probatorios indispensables para lograr acreditar que eran los verdaderos receptores de las ventas comercializadas, escudándose en argumentaciones que no hacen más que revelar su mero desacuerdo con las valoraciones realizadas por la fiscalización.

En conclusión, las explicaciones brindadas por la recurrente y por sus contrapartes comerciales no logran dotar de razonabilidad económica suficiente a la operatoria examinada. En particular, la comercialización de productos perecederos entre sujetos radicados en distintas jurisdicciones, la alegada distribución “puerta a puerta” durante un período signado por severas restricciones a la circulación – debido a la pandemia del COVID-19- y la absoluta ausencia de trazabilidad financiera de los pagos invocados constituyen circunstancias que, apreciadas en forma conjunta, restan credibilidad a la versión ofrecida y refuerzan los indicios reunidos por el organismo fiscal respecto de la falta de sustancia económica de las operaciones documentadas.

Por todo ello, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

VIII.- Que, por su parte, al no haberse formulado agravios concretos en relación con los intereses resarcitorios, solo corresponde 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).

IX.- Seguidamente, corresponde tratar la multa graduada en el 100% del gravamen dejado de ingresar, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 inc. b) aplicada en el acto apelado.

Al respecto, cabe señalar que dicho artículo tipifica la infracción requiriendo la omisión de actuar como agentes de percepción o retención. En efecto, se trata de un ilícito culposo que protege como bien jurídico la hacienda pública en su faz dinámica. Asimismo, la norma establece expresamente que no procederá la sanción en los casos en que exista “error excusable”.

En otras palabras, para que la conducta en análisis pueda ser reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito en cuestión.

Debe señalarse que, en el caso de autos, el elemento objetivo se encuentra verificado respecto de la recurrente, en tanto omitió efectuar las percepciones que correspondían en función de los dispuesto por la RG 2126/2006, como así también no haberlas informado ni ingresado en las formas, plazos y demás condiciones establecidas en la RG AFIP 2233/07 sus modificatorias y complementarias, Sistema de Control de Retenciones (SICORE) - tal como lo prevé el art. 3 de la RG 2126 citada -.

Ahora bien, ello no implica que no deba analizarse el elemento subjetivo que requiere la figura a los fines de su configuración, en cada caso en particular.

Como ya se señaló, en relación con el elemento subjetivo, el tipo infraccional contemplado en el artículo 45 de la ley procedimental requiere, para su configuración, el elemento culposo, traducido en una conducta negligente desplegada por el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, que en el caso de marras se traduce en la omisión de haber actuado como agente de percepción conforme las resoluciones de referencia y la

Ley de rito.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "*Elen Valmi de Claret y Garello*" del 31/05/1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa expuso "*...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador*".

En efecto, en las presentes actuaciones, la apelante ha cometido una conducta que se subsume en el concepto de culpa que sólo podrá desvirtuarse probando la existencia de un error excusable. La jurisprudencia ha señalado que "*para su viabilidad, se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación*" (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.C.I", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, in re "Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI", del 13/02/2013; Sala V, "Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.", expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III "Arauca Bit A.F.J.P. S.A."(TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

Por su parte, el segundo artículo agregado mediante la ley 27.430 a continuación del artículo 50 de la ley de rito, incorpora que se entenderá por "error excusable" cuando la norma aplicable al caso (por su complejidad, oscuridad o novedad) admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. Y continúa, en orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, que deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades. En el caso de autos, nada de ello ha sido acreditado.

A ello se agrega que, las circunstancias comprobadas en autos revelan un obrar, cuanto menos, negligente por parte de la recurrente. En efecto, tal como se desarrolló en los considerandos precedentes, las operaciones observadas no constituyeron hechos aislados sino una modalidad de comercialización reiterada y sostenida en el tiempo. En tales condiciones, y considerando el volumen de mercaderías involucradas, mal puede sostenerse que la apelante pudiera permanecer ajena al destino efectivo de los productos vendidos o a las características de quienes aparecían formalmente como adquirentes. Consecuentemente, la conducta desplegada dista de evidenciar la diligencia exigible a un operador económico de su envergadura, lo que excluye la configuración de un supuesto de error excusable.

En efecto, la actora no ha aportado elementos probatorios o factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que haya existido un error excusable. En virtud de ello, el examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en cuanto determinan impuestos, intereses y multa. Con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.08.05 15:56:48 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: 2026.08.05 16:15:21 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: 2026.08.06 09:52:00 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.06 09:52:52 -03:00