República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-82371936-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-149307889- -APN-SGAI#TFN (y acum.); MINERA TEA S.A.M.I.C.A. y F.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El EX-2023-149307889- -APN-SGAI#TFN (y su acumulado) caratulado: "MINERA TEA S.A.M.I.C.A. y F."

Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante RE-2023-149307202-APN-SGAI#TFN, se presenta el contribuyente e interpone demanda de repetición en los términos de los arts. 81, 159 inc. c) y 178 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), por la suma de $7.701.430,21, abonada bajo protesto a la DGI-AFIP con fecha 16/11/2023, en cumplimiento de 33 intimaciones de pago cursadas el 3/11/2023 por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional San Juan de la DGI-AFIP – hoy ARCA-.

Asimismo, mediante RE-2024-20180584-APN-SGAI#TFN, la recurrente interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la citada ley contra la Resolución N° RESOL-2024-5-E-AFIP-DVRSJU#SDGOPII, de fecha 08/02/2024, dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional San Juan de la DGI-AFIP – hoy ARCA-.

En lo atinente a las 33 intimaciones de pago cursadas, el Fisco Nacional requirió la devolución de $2.298.622,22 con más intereses resarcitorios por $5.402.807,99, correspondientes a los períodos fiscales 02/2017 a 04/2018; 08/2018 a 05/2019, 07/2019 a 09/2019, 11/2019 a 02/2020 y 08/2020, en concepto de crédito fiscal impugnado, reintegrado en solicitudes de recupero de IVA por exportación, Resolución General 2000/2006, dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional San Juan.

Que, por la referida resolución RE-2024-20180584-APN-SGAI#TFN, el organismo fiscal determinó de oficio la disminución de los saldos a favor de la actora en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos 01/2017 a 01/2020, impugnando créditos fiscales originados en operaciones con proveedores calificados como apócrifos por un total de $4.189.510,35, de los cuales $1.908.509,15 corresponden al mercado interno y $2.281.001,20 a

operaciones vinculadas a exportaciones que habían sido previamente reintegradas.

En consecuencia, el Fisco ajustó el saldo a favor de la contribuyente en los términos del art. 24, primer párrafo, de la Ley del IVA por $11.785.650,63, y del segundo párrafo de dicha norma por $6.890.018,81, totalizando $18.675.669,44 frente a los $20.715.139,08 declarados. Asimismo, estableció en $75.622.633,84 el saldo final del crédito fiscal vinculado a exportaciones.

En lo que respecta a la acción de repetición, la actora manifiesta que durante los períodos 01/2017 a 08/2020 contrató diversos proveedores para la prestación de servicios en su planta ubicada en La Laja, Albardón, Provincia de San Juan, tales como fletes, servicios metalúrgicos y alquiler de equipos viales.

Relata que el 5/4/2022 se inició una fiscalización en cuyo marco – a criterio de la contribuyente - el organismo consideró suficiente, para impugnar el crédito fiscal, la inclusión posterior de los proveedores en la Base APOC con efecto retroactivo, sin analizar el circuito de operaciones ni exigir el ingreso del débito fiscal a dichos sujetos.

Afirma que aportó la totalidad de la documentación respaldatoria -libros IVA compras, facturas y comprobantes de pago bancario-, de la cual surge la efectiva prestación de los servicios y su cancelación. No obstante, señala que la fiscalización fundó la impugnación en incumplimientos posteriores de los proveedores, quienes fueron incorporados a la Base APOC a partir de 03/2021 por su carácter de “usinas”.

Indica que, de siete (7) proveedores inicialmente observados, la fiscalización admitió los créditos fiscales de tres (3) de ellos, manteniendo la impugnación respecto de Servicios Vary SRL, Pedro Leandro Marcelo Molina, Claudio Andrés Carta Rosa y Roberto Daniel Valdez.

Señala que el 31/10/2023 se le confirió vista en los términos del art. 17 de la ley de rito, impugnándose créditos fiscales por $4.189.510,35. Posteriormente, el 3/11/2023, recibió treinta y tres (33) intimaciones de pago por $2.298.622,22 más intereses, incluyendo ajustes adicionales no contemplados en la vista (por $17.621,02).

Manifiesta que el 16/11/2023 abonó las sumas intimadas bajo protesto mediante VEP, por un total de $7.701.430,21, efectuando reserva de repetir, agregando, asimismo, que interpuso recurso de apelación ante el Director General contra dichas intimaciones (Decreto 1397/79 art. 74).

Sostiene que se acompañaron notas remitidas a los proveedores a fin de que convalidaran los servicios prestados y el cobro de las facturas por vía bancaria, agregando asimismo las respuestas de dos de ellos, en las cuales reconocen tanto la efectiva prestación de los servicios como la percepción de los importes facturados mediante transferencias bancarias, netas de las retenciones impositivas.

Destaca que los fundamentos de la demanda de repetición se vinculan con la actuación de la fiscalización y del área revisora, en cuanto intimaron a la contribuyente al pago de créditos fiscales de IVA correspondientes a los períodos 02/2017 a 08/2020 que -según afirma- ya habían sido abonados a los proveedores y, a su vez, ingresados por éstos al Fisco Nacional.

En tal sentido, sostiene que la fiscalización iniciada el 05/04/2022 no cumplió con las instrucciones de trabajo previstas en las IG (DI PNYF) 828/2008 y 1020/2017, en tanto dichas normas establecen que los elementos aportados por el contribuyente deben ser analizados por el inspector y su supervisor, extremo que —según afirma— no ocurrió en autos.

Aduce que la fiscalización adoptó un criterio discrecional al admitir el cómputo de créditos fiscales facturados por

tres (3) proveedores y rechazar los correspondientes a otros cuatro (4), pese a encontrarse todos en idéntica situación fáctica. Señala que se admitieron los créditos fiscales de IVA correspondientes a Tutelkan S.A., Servicio Turístico S.A. y Dos Reyes S.A. -en este último caso, únicamente respecto del mercado interno—, mientras que se impugnaron los de Servicios Vary SRL, Pedro Leandro Marcelo Molina, Claudio Andrés Carta Rosa y Roberto Daniel Valdez, aun cuando el circuito documental - órdenes de compra, facturación, órdenes de pago y cancelaciones bancarias - era sustancialmente el mismo para todos ellos.

Asimismo, señala que, con posterioridad a la vista, se adicionaron créditos fiscales de IVA vinculados a exportaciones correspondientes al proveedor Dos Reyes S.A. por $10.717,85 (período 2017) y a Roberto Daniel Valdez por $6.903,17 (período 08/2020), los cuales no habían sido incluidos originalmente por la fiscalización.

Indica, asimismo, que el Informe Final de Inspección incluyó los períodos 01/2017 a 11/2017, los cuales - a su criterio - se encuentran prescriptos desde el 01/01/2023 y no desde el 01/01/2024, como sostiene el organismo fiscal, por cuanto esta última fecha resultaría aplicable únicamente a contribuyentes adheridos a los regímenes de regularización previstos en las leyes 26.860 y 27.562.

Posteriormente, cuestiona la actuación del área revisora al conferir la vista, en tanto se limitó a impugnar el crédito fiscal de IVA sin efectuar ajuste alguno en el Impuesto a las Ganancias por la eventual impugnación del gasto, ni reclamar el gravamen del 35% en concepto de salidas no documentadas, pese a invocar la existencia de beneficiarios no identificados.

Sostiene que, además de omitir la aplicación del instituto de la prescripción previsto en la Ley 11.683, el organismo fiscal no cumplió con el requisito previo de determinar de oficio la obligación de los proveedores antes de exigir el ingreso del tributo a la actora en carácter de responsable solidaria (conf. art. 43 de la Ley del IVA y arts. 8 inc. i), 17 y 33 de la Ley 11.683), ni le permitió ejercer el derecho a la compensación previsto en los arts. 28 y 81, quinto párrafo, de la ley de rito (compensación en el origen por correcciones simétricas).

Manifiesta que la falta de análisis de los hechos y del derecho aplicable condujo al área revisora a intimar el pago de créditos fiscales de IVA que -según sostiene- ya habían sido ingresados como débitos fiscales por los proveedores, configurándose así un supuesto de enriquecimiento sin causa en favor del Fisco.

Asevera que acreditó en sede de fiscalización la efectiva prestación de los servicios por parte de los proveedores observados durante los períodos 2017 a 2020, así como su cancelación mediante pagos bancarios, verificándose, en consecuencia, los hechos imponibles respectivos. Añade que los proveedores fueron incorporados a la Base APOC con posterioridad (años 2021 y 2022) y que, no obstante ello, en noviembre de 2023 se le intimó el ingreso de los créditos fiscales en carácter de responsable solidaria, sin haberse determinado ni exigido previamente el débito fiscal a dichos sujetos.

En ese contexto, manifiesta que procedió a cancelar las sumas intimadas a fin de percibir los reintegros de IVA vinculados a exportaciones y evitar embargos, en tanto las intimaciones advertían que, en caso de incumplimiento, no se efectuarían devoluciones pendientes ni futuras – en el caso de tres (3) solicitudes siguientes - (conf. art. 44 de la RG 2000/06).

Sostiene que el área revisora omitió analizar los pagos bancarios efectuados a los proveedores, así como el eventual ingreso del débito fiscal por parte de éstos al Fisco. Asimismo, señala que tampoco consideró la prescripción de los períodos involucrados, la normativa aplicable en materia de compensación con saldos a favor de IVA de libre disponibilidad. Añade que también omitió expedirse sobre el régimen de determinación de oficio y responsabilidad solidaria alegados en el descargo de la vista.

Expresa que la actuación del organismo colocó a la contribuyente en una disyuntiva: abonar las sumas intimadas mediante VEP o, en su defecto, interponer recurso de apelación con efecto devolutivo ante el Director General, con la consecuente paralización de los reintegros de exportación y la eventual promoción de ejecución fiscal con embargo de fondos, lo cual -a su entender- evidencia el ejercicio de una relación de poder antes que de derecho.

Reitera que durante los períodos 2017 a 2020 contrató a los proveedores para la prestación de servicios necesarios para su actividad, los cuales fueron efectivamente realizados, facturados y cancelados mediante medios bancarios. Señala que la posterior inclusión de dichos sujetos en la Base APOC -a partir de 03/2021- no puede afectar la validez de operaciones anteriores, ni los pagos efectivamente realizados.

Afirma que, en todos los casos, los servicios fueron prestados con anterioridad a la inclusión de los proveedores en dicha base, por lo que no resulta exigible a la contribuyente prever incumplimientos fiscales futuros ni las eventuales consecuencias de su posterior categorización como sujetos apócrifos.

Concluye que, si el propio organismo reconoce la deducibilidad del gasto en el Impuesto a las Ganancias y admite que los pagos fueron efectuados a quienes prestaron los servicios, no puede sostener simultáneamente que se trata de facturas falsas destinadas a encubrir operaciones marginales. Señala que, en supuestos de facturación apócrifa, el Fisco usualmente reclama IVA, Impuesto a las Ganancias y el gravamen del 35% por salidas no documentadas, lo que no ocurrió en el caso, lo cual -según afirma- confirma la realidad de las operaciones.

Cita jurisprudencia de la Corte Suprema en autos “Procesamiento Ind. Laminados Argentinos S.A.” y “Bildown S.A.”, que considera aplicable, y ofrece prueba documental e informativa.

En cuanto al recurso de apelación contra la resolución determinativa, señala que el organismo fiscal redujo el saldo a favor de IVA del período 01/2020 en $2.039.469,64, conformando la actora únicamente la suma de $130.960,51 correspondiente a errores de arrastre.

En consecuencia, precisa que la controversia se circunscribe a la impugnación de créditos fiscales por $1.908.509,15, correspondientes al mercado interno.

Explica que dicho monto surge de detraer del total observado ($4.189.510,35) los créditos fiscales vinculados a exportaciones ($2.281.001,20).

Reitera los agravios expuestos en la acción de repetición, sosteniendo que la resolución impugnada desconoce los créditos fiscales correspondientes a cuatro (4) proveedores, pese a haber admitido los créditos fiscales respecto de otros sujetos -también incluidos en la Base APOC- que se encuentran en situaciones sustancialmente análogas.

Señala que dicho tratamiento resulta discrecional, en tanto dos (2) proveedores -cuyos CF fueron admitidos - se encontraban en idénticas condiciones que los restantes cuatro (4), respecto de los cuales se rechazó el cómputo del crédito fiscal. En tal sentido, afirma que el mismo criterio debió aplicarse respecto de Servicios Vary SRL, Claudio Andrés Carta Rosa, Pedro Leandro Marcelo Molina y Roberto Daniel Valdez.

Manifiesta que el Fisco reconoce expresamente que las operaciones existieron y que los servicios fueron efectivamente prestados, pero sostiene que no habrían sido realizados por los proveedores emisores de las facturas, en razón de su presunta falta de capacidad económica y patrimonial.

Al respecto, sostiene que, pese a dicha afirmación, el organismo no impugnó la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias ni reclamó el gravamen del 35% en concepto de Salidas No Documentadas, lo cual -a

su entender- evidencia que considera a los mencionados proveedores como los reales beneficiarios de los pagos, descartando la existencia de beneficiarios ocultos.

Aduce que la impugnación de los créditos fiscales se sustenta en meras presunciones derivadas de supuestos incumplimientos de los proveedores, sin que se haya aportado prueba concreta que desvirtúe la efectiva realización de las operaciones.

Expresa que el organismo invoca la existencia de “indicios graves, precisos y concordantes”, reprochándole una supuesta falta de colaboración, cuando en realidad ha acreditado en forma íntegra el circuito documental de las operaciones, incluyendo la facturación, la prestación de servicios y su cancelación mediante medios bancarios.

Sostiene que resulta irrazonable exigir una prueba adicional no prevista en el ordenamiento, sin precisar qué elemento concreto resultaría insuficiente para acreditar la realidad de las operaciones.

En esta inteligencia, se pregunta qué otras medidas probatorias razonables podrían haber adoptado a fin de acreditar la efectiva realización de las operaciones observadas, destacando que ya ha demostrado el circuito documental de las compras y los pagos efectuados por vía bancaria, que la vinculan con los cuatro (4) proveedores de servicios mineros durante el período comprendido entre enero de 2017 y enero de 2020.

En tal sentido, cuestiona cuál sería la prueba adicional que la fiscalización considera faltante, señalando -en tono crítico- que, de haber conocido que años más tarde dichos proveedores serían incluidos en la Base APOC con una fecha de detección retroactiva, habría adoptado medidas extraordinarias tales como registrar audiovisualmente la ejecución material de los servicios.

Asimismo, la actora califica de insólita la postura del Fisco al poner en duda la efectiva prestación de los servicios por parte de los referidos proveedores, cuando parte de las operaciones fueron canceladas mediante compensación con la venta de cal efectuada por su parte.

Explica que el circuito económico implicaba la recepción de servicios y facturas por parte de los proveedores, junto con la emisión de facturas propias por la venta de cal a los mismos sujetos. En consecuencia, sostiene que si la AFIP presume la inexistencia de los servicios -y, por ende, la improcedencia del cómputo de los créditos fiscales de IVA-, dicha lógica debería conducir también a desconocer las ventas de cal y los correspondientes débitos fiscales, lo que evidencia, a su criterio, la inconsistencia del razonamiento fiscal.

Expone que el proveedor Servicios Vary SRL manifestó que, como consecuencia del bloqueo de su CUIT por parte de la AFIP, se vio impedido de continuar facturando los servicios de flete que prestaba, así como de transferir los camiones a otra razón social, lo que afectó directamente su continuidad operativa. En ese marco, sostiene que dicho proveedor contaba con la estructura necesaria -camiones y personal- para la efectiva prestación de los servicios, siendo la propia actuación del Fisco la que obstaculizó su normal desenvolvimiento. Asimismo, señala que Servicios Vary SRL regularizó su situación mediante la presentación de un plan de facilidades de pago por el IVA adeudado, el cual fue exhibido a la contribuyente a efectos de su incorporación en el proceso de fiscalización.

En ese contexto, cuestiona el criterio adoptado por la Dirección Regional San Juan, por entender que conduce a un supuesto de doble imposición en el IVA, en tanto el gravamen es exigido al proveedor -a través del cobro de sus débitos fiscales- y, simultáneamente, a la recurrente, mediante la impugnación de los créditos fiscales vinculados a las mismas operaciones.

Por otro lado, indica que los propios proveedores han ratificado la prestación de los servicios, la percepción de los pagos y la inclusión de las operaciones en sus declaraciones juradas, sin que tales extremos hayan sido debidamente valorados por el organismo fiscal.

Agrega que incluso ofreció prueba informativa tendiente a verificar el efectivo ingreso del impuesto por parte de los proveedores, la cual fue rechazada por la AFIP bajo el argumento de resultar inconducente, evidenciando una clara restricción al derecho de defensa.

Manifiesta que la impugnación se funda esencialmente en la inclusión posterior de los proveedores en la Base APOC, circunstancia que considera insuficiente para desvirtuar la realidad de operaciones realizadas en períodos anteriores.

Finalmente, expresa que el organismo fiscal ha invertido indebidamente la carga de la prueba, pretendiendo que la actora desvirtúe conjeturas, cuando es la propia AFIP quien debía acreditar la inexistencia de las operaciones o, en su caso, identificar a los verdaderos prestadores de los servicios.

Concluye que el ajuste practicado resulta arbitrario, al basarse en presunciones carentes de sustento suficiente y en una exigencia probatoria irrazonable, en violación de los principios que rigen la materia.

Ofrece la misma prueba documental e informativa que fuera ofrecida en el recurso de repetición.

II.- Que mediante los IF-2024-34903271-APN-DTD#JGM e IF-2024-47770096-APN-DTD#JGM se presenta el Fisco Nacional, acompaña las actuaciones administrativas, contesta los traslados conferidos, niega los hechos y el derecho invocados por la actora, desconoce la prueba documental que no surja de manera indubitada de los antecedentes acompañados y formula oposición a la prueba informativa ofrecida.

Asimismo cita doctrina y jurisprudencia que estima aplicables al caso y formula reserva del caso federal.

III.- Que mediante el IF-2024-66251706-APN-VOCVI#TFN se resolvió acumular el EX-2024-20181168- -APN-SGAI#TFN al EX-2023-149307889- -APN-SGAI#TFN, en virtud de haberse verificado premisas de hecho comunes y razones de economía procesal conforme lo dispuesto por el artículo 15° del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal.

A través de la PV-2025-84907205-APN-VOCVI#TFN se dispuso abrir la causa a prueba por el término de sesenta (60) días, teniéndose presente la documental acompañada y haciendo lugar a la prueba informativa ofrecida.

Que mediante la PV-2025-91226486-APN-VOCVI#TFN se tuvo presente el diligenciamiento de los oficios dirigidos a las Direcciones Regionales de la ARCA DGI, conforme se acredita en el RE-2025-87869853-APN-DTD#JGM.

Posteriormente, mediante las PV-2026-34621489-APN-VOCVI#TFN, PV-2026-43224278-APN-VOCVI#TFN y PV-2026-44842465-APN-VOCVI#TFN se intimó a la actora a que impulse la prueba informativa ordenada, bajo apercibimiento de tener por decaído el derecho a producirla.

En base a ello, a través de la PV-2026-47691823-APN-VOCVI#TFN se hizo efectivo dicho apercibimiento.

Por su parte, este Tribunal Fiscal, mediante las PV-2026-50989065-APN-VOCVI#TFN y PV-2026-54669417-APN-VOCVI#TFN intimó al Fisco Nacional, en el marco del art. 177 de la Ley 11.683 (t.o 1998 y sus modif.)

para que, en el plazo de cinco (5) días, informe si los proveedores cuestionados ingresaron el débito fiscal respecto a las operaciones debatidas en autos.

Que, a través del IF-2026-60765310-APN-DTD#JGM contestó el Fisco Nacional el requerimiento cursado y, luego de conferir traslado a la parte actora – *vide* PV-2026-60899879-APN-VOCVI#TFN-, la misma contestó mediante el RE-2026-64050955-APN-DTD#TFN.

Finalmente, se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala “B” y se llamaron los autos para dictar sentencia.

IV.- Que, en atención a los recursos interpuestos y por razones de orden metodológico, corresponde reseñar, en primer término, los fundamentos que condujeron al Fisco Nacional a practicar el ajuste aquí controvertido, del cual derivaron tanto la determinación de oficio apelada como las intimaciones cursadas. En efecto, tanto el acto determinativo recurrido como las treinta y tres (33) intimaciones encuentran su origen en la Orden de Intervención Nº 2.017.572.

En atención a las actuaciones administrativas que corren por cuerda separada, se desprende que la contribuyente figura inscripta con alta en el Impuesto al Valor Agregado desde el período fiscal 03/1989, cierra su ejercicio comercial en el mes 12 de cada año y declara como actividad principal “elaboración de cal”, y como actividad secundaria “extracción de piedra caliza y yeso”.

Que las actuaciones se originaron con la fiscalización iniciada el 5/4/2022 en el marco de la Orden de Intervención N° 2.017.572, relativa al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 1/2017 a 1/2020, en cuyo marco el Fisco requirió diversa documentación contable, impositiva y comercial de la contribuyente.

A partir de la documentación aportada y de la información obrante en las bases de datos del organismo recaudador, se procedió a auditar el impuesto y los períodos fiscales sujetos a verificación. En efecto, se efectuó el relevamiento y análisis de las declaraciones juradas presentadas, detectándose inconsistencias en el traslado de los saldos técnicos correspondientes a los períodos fiscales 07/2017, 08/2017, 09/2017, 10/2017, 01/2018 y 04/2018, lo que dio lugar a un ajuste por diferencias en el arrastre de saldos por la suma de $ 130.960,51. Sobre el particular, la actora sostiene haber rectificado las declaraciones juradas correspondientes a dichas diferencias de arrastre con fecha 21/02/2024.

En el curso de la fiscalización, el organismo recaudador amplió las tareas de verificación respecto de determinados proveedores de la firma, requiriendo información y documentación vinculada con las operaciones concertadas y sus respectivos circuitos de pago. Frente a ello, la contribuyente efectuó sucesivas presentaciones digitales, acompañando facturas, órdenes de compra, órdenes de pago, extractos bancarios, remitos y demás elementos respaldatorios, así como notas emitidas por los proveedores involucrados reconociendo las operaciones observadas.

En ese contexto, del análisis de los créditos fiscales registrados en los Libros IVA Compras, la fiscalización detectó operaciones concertadas con los proveedores Servicios Vary S.R.L., Claudio Andrés Carta Rosa, Dos Reyes S.A., Pedro Leandro Marcelo Molina, Tutelkan S.A., Roberto Daniel Valdez y Servicios Turísticos S.A., quienes se encontraban incorporados en la Base de Contribuyentes No Confiables (e-APOC).

En lo que respecta a **Dos Reyes S.A.**, se constató, mediante consultas al sistema SEFI, que la contribuyente Minera TEA S.A. ya había sido fiscalizada en el marco de la Orden de Intervención Nº 1.888.977. Asimismo, se verificó que, en dichas actuaciones, fueron impugnadas las operaciones celebradas con la "Usina Dos Reyes

S.A.", y que la contribuyente prestó conformidad al ajuste y presentó las correspondientes declaraciones juradas rectificativas del IVA.

Por su parte, respecto de **Servicios Turísticos S.A.**, se verificó que de las presentaciones digitales efectuadas por la contribuyente no surge informada dicha firma como proveedora. Asimismo, del análisis de los registros de IVA Compras, de la información suministrada en el marco de la RG 3685 y de las declaraciones juradas presentadas, se constató que Minera TEA S.A. no computó crédito fiscal alguno respecto de esa sociedad.

En cuanto a **Tutelkan S.A**., luego de un análisis pormenorizado de su capacidad técnica, operativa y financiera para realizar las operaciones cuestionadas, se concluyó que aquella se encontraba debidamente acreditada, motivo por el cual no se impugnaron los créditos fiscales computados respecto de dicha firma.

A continuación, se detallan los elementos que motivaron la incorporación de los restantes proveedores observados a la Base de Contribuyentes No Confiables (e-APOC), así como aquellos considerados por la fiscalización para sustentar la impugnación de los créditos fiscales, conforme surge de los antecedentes administrativos:

Servicios Vary SRL: la presunta proveedora fue fiscalizada en el marco de la OI N°1936361, concluyéndose – en fecha 30/11/21 - con la carga en la "Base de Contribuyentes No Confiables" bajo la condición de "Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera", tomándose como fecha de detección el 22/02/2016.

En el marco de dicha inspección, los agentes actuantes se constituyeron tres (3) veces en el domicilio fiscal declarado, no localizando a la proveedora mencionada. Asimismo, no se constató en el domicilio fiscal ni en los alternativos declarados en la provincia de San Juan, actividades comerciales, puntos de venta, depósitos de mercaderías, ni domicilios de explotación A su vez, respecto de los vehículos informados en sistemas de la administración, no se verificó la existencia de los mismos, ni se constató la real afectación de estos bienes de uso a la actividad comercial declarada.

En lo que respecta a las remuneraciones informadas en los formularios F. 931 en concepto de sueldos para los períodos analizados, estas son bajas y poco significativas en función de las tareas detalladas en las facturas electrónicas emitidas. Asimismo, en lo que respecta a estas últimas, no se pudo verificar la veracidad de las mismas debido a que la supuesta proveedora no fue localizada ni aportó documentación respaldatoria al respecto.

También se mencionó que las acreditaciones bancarias informadas son mínimas en relación a los montos facturados y que no posee consumos relevantes informados que, por el volumen de operaciones facturadas, debería tener.

Finalmente se detalló que la supuesta proveedora analizada presentó disconformidad solicitando la modificación del estado administrativo de su CUIT, lo que derivó en la apertura de una nueva Orden de Intervención. Sin embargo, en esta nueva oportunidad, no aportó pruebas ni documentación referida a su situación económica, ni cumplió con los requerimientos cursados.

Que, por lo expuesto, previo Dictamen Jurídico, se confirmó la carga de la empresa Servicios Vary SRL en la "Base e-Apoc".

Que, en relación con las operaciones registradas con dicha firma, la contribuyente, Minera TEA S.A., aportó facturas electrónicas, pedidos de compra, remitos y órdenes de pago como documentación respaldatoria. No obstante, el Fisco observó que los remitos acompañados no pudieron asociarse con las facturas emitidas, que la documentación relativa a pedidos de compra y órdenes de pago resultaba incompleta y que gran parte de los

pagos instrumentados mediante cheques carecía de respaldo suficiente que permitiera identificar su trazabilidad.

Que, en virtud de tales inconsistencias, el organismo recaudador concluyó que no pudo verificarse la efectiva prestación de los servicios facturados por parte de este proveedor ni reconstruirse íntegramente el circuito de pagos correspondiente, motivo por el cual impugnó el crédito fiscal computado por la contribuyente respecto de las operaciones concertadas con Servicios Vary SRL, por la suma de $1.861.246,19.

Claudio Andrés Carta Rosa: el supuesto proveedor fue fiscalizado en el marco de la OI N° 1884114, concluyéndose – en fecha 13/03/21 - con la carga en la "Base de Contribuyentes No Confiables" bajo la condición de "Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera", tomándose como fecha de detección el 17/05/2016.

El Fisco señaló que el mencionado no aportó durante la fiscalización documentación suficiente que permitiera verificar la efectiva realización de los servicios facturados, ni pudo constatarse en las bases de datos del organismo una situación patrimonial acorde con el volumen de operaciones declarado. Asimismo, se observó que las declaraciones juradas presentadas no reflejaban una realidad económica compatible con la actividad desarrollada, no registrándose tampoco el pago de los saldos determinados. A ello se sumaron las inconsistencias detectadas en el marco de la fiscalización, entre ellas la falta de registración de bienes, de bienes de uso y de activos afectados a la actividad, destacándose además que el proveedor no formuló disconformidad respecto de su inclusión en la Base de Contribuyentes No Confiables.

Que, por su parte, la contribuyente, Minera TEA S.A., aportó como respaldo de las operaciones concertadas con dicho proveedor facturas electrónicas, pedidos de compra y órdenes de pago. Sin embargo, la inspección observó que no acompañó la totalidad de la documentación respaldatoria requerida, omitiendo presentar determinadas facturas, pedidos de compra, órdenes de pago y los remitos mencionados en ciertas facturas vinculadas a las operaciones relevadas.

Asimismo, si bien algunas cancelaciones mediante transferencias bancarias pudieron verificarse en los extractos acompañados, respecto de los pagos instrumentados mediante cheques no se aportó información suficiente que permitiera identificar la entidad girada ni determinar si se trataba de cheques propios o de terceros. Del mismo modo, la contribuyente no explicó adecuadamente la operatoria denominada "Compensación La Laja", limitándose a acompañar remitos internos tipo "X" en los que se detallaban compensaciones entre facturas.

Que, en virtud de las conclusiones arribadas en la fiscalización, de las inconsistencias verificadas respecto del proveedor y de la insuficiencia de la documentación aportada por la contribuyente para acreditar la efectiva prestación de los servicios facturados, el organismo recaudador impugnó el crédito fiscal computado por operaciones atribuidas a Claudio Andrés Carta Rosa por la suma de $791.757,16.

Pedro Leandro Marcelo Molina: el presunto proveedor fue fiscalizado en el marco de la OI N° 1986265, concluyéndose – en fecha 13/03/21 - con la carga en la "Base de Contribuyentes No Confiables" bajo la condición de "Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera", tomándose como fecha de detección el 01/04/2019.

Que, en el marco de la fiscalización practicada al aludido, el Fisco señaló que no pudo localizarlo en ninguno de los domicilios declarados ni alternativos relevados. Asimismo, observó que el Sr. Molina emitía facturas por una amplia diversidad de conceptos -tales como alquiler de hidrogrúas, cargadoras, camiones y equipos viales, servicios de flete, inspección de comercios, confección de planos, transporte de herramientas y servicios/honorarios, entre otros- pese a registrar únicamente dos (2) empleados en nómina.

También se advirtió que varios de los bienes cuya locación facturaba no integraban su patrimonio declarado y que ciertos conceptos facturados no guardaban relación con las actividades en las que se encontraba inscripto. A ello se sumó que las acreditaciones bancarias informadas por las entidades financieras resultaban sustancialmente inferiores a los montos facturados y que el proveedor no respondió los requerimientos cursados por la inspección, motivo por el cual no se contó con documentación respaldatoria que acreditara las operaciones realizadas ni su modalidad de cobro.

Que, sin perjuicio de las conclusiones arribadas en la fiscalización desarrollada bajo la Orden de Intervención N.° 1.986.265, el organismo requirió a la contribuyente, documentación respaldatoria de las operaciones registradas con dicho proveedor. En respuesta, la contribuyente, Minera TEA S.A., acompañó las facturas registradas en sus libros IVA compras, con excepción de la factura A 0003-00000018 de fecha 21/08/2019. No obstante, la inspección observó que uno de los conceptos facturados correspondía al alquiler de un galpón, actividad que el proveedor no tenía declarada; que no se aportaron los remitos mencionados en las facturas, impidiendo verificar el traslado de materiales o la efectiva prestación de los servicios; y que tampoco se acompañaron en forma completa los pedidos de compra y las órdenes de pago, particularmente las correspondientes a las facturas A 0002-00000773, A 0003-00000018 y A 0003-00000019, lo que impidió reconstruir íntegramente el circuito de pagos de las operaciones.

Que, en virtud de las inconsistencias detectadas respecto del proveedor y de la insuficiencia de la documentación aportada por la contribuyente para acreditar la efectiva realización de las operaciones observadas por parte de aquel, el Fisco impugnó el crédito fiscal computado por la recurrente respecto de las operaciones registradas con Pedro Leandro Marcelo Molina por la suma de $1.519.350,00.

Roberto Daniel Valdez: el presunto proveedor fue fiscalizado en el marco de la OI N° 2017572, concluyéndose – en fecha 30/09/22 - con la carga en la “Base de Contribuyentes No Confiables” bajo la condición de “Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera”, tomándose como fecha de detección el 08/08/1997.

Que, en el marco de la fiscalización practicada al mencionado, el Fisco señaló que no pudo localizarlo en el domicilio fiscal declarado ni constatar la existencia de actividad comercial alguna. Asimismo, observó que el contribuyente registraba diecisiete (17) actividades económicas de muy diversa naturaleza -entre ellas servicios de limpieza, venta mayorista de productos alimenticios, bebidas, artículos de librería e informática, reparación de cubiertas, construcción de obras de ingeniería civil, entre otros- pese a no registrar personal en relación de dependencia que permitiera desarrollar tales actividades. También advirtió que, si bien el proveedor emitió facturación electrónica por $311.059,00 en el período fiscal 2020 y por $12.338.818,42 en el período fiscal 2021, las acreditaciones bancarias detectadas resultaban prácticamente inexistentes, verificándose únicamente ingresos por $14.582,00 durante el año 2021 y ninguno en 2020. A ello se agregó que el proveedor no manifestó disconformidad respecto de su inclusión en la Base de Contribuyentes No Confiables.

Respecto de las operaciones registradas con dicho proveedor, la contribuyente, Minera TEA S.A.**,** aportó facturas electrónicas y órdenes de pago, aunque no informó la relación comercial mantenida con aquel. Asimismo, la inspección observó que los conceptos consignados en las facturas no guardaban relación con las actividades declaradas por el proveedor; que no se acompañaron los pedidos de compra a los que aquellas hacían referencia; y que tampoco se aportaron los cheques individualizados en las órdenes de pago Nros. 1.148.765 y 1.157.346, ni se informó la entidad bancaria contra la cual fueron librados o si se trataba de cheques propios o de terceros.

Que en virtud de las inconsistencias detectadas y de la insuficiencia de la documentación aportada para acreditar la efectiva prestación de los servicios facturados por parte de este proveedor y reconstruir el circuito de pagos de

las operaciones observadas, el organismo recaudador impugnó el crédito fiscal computado por la contribuyente respecto de las operaciones atribuidas a Roberto Daniel Valdez por la suma de $17.157,00.

Así las cosas, el organismo recaudador sostuvo que, durante los procedimientos de fiscalización previamente detallados, se reunieron elementos probatorios suficientes que motivaron la impugnación de las operaciones de compra involucradas respecto de tales proveedores.

En tal sentido, concluyó que, sobre la base de las constancias obrantes en las actuaciones y por considerar acreditada la incapacidad de los presuntos proveedores para realizar las operaciones facturadas -cuya intervención, a su criterio, tuvo por única finalidad justificar operaciones provenientes de un circuito marginal-, correspondía impugnar los créditos fiscales computados por la contribuyente, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 12 y concordantes de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1997 y sus modificatorias).

Asimismo, del acto determinativo surge que la contribuyente desarrolla operaciones tanto en el mercado interno como en el externo. En ese marco, el organismo recaudador señaló que el art. 43 de la Ley N° 20.631 prevé que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas el impuesto que les hubiera sido facturado por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a las exportaciones o a cualquiera de las etapas necesarias para su realización. Agregó que, cuando dicha compensación no resulte total o parcialmente posible, el saldo podrá ser acreditado contra otros impuestos, devuelto o transferido a favor de terceros responsables, conforme las condiciones, requisitos y plazos establecidos por la R.G. N° 2.000/2006.

Indicó, además, que el apartado b) del Anexo V de dicha resolución general regula específicamente el mecanismo de imputación del impuesto facturado para los sujetos que desarrollan simultáneamente operaciones en el mercado interno y externo, disponiendo que el importe cuya acreditación, devolución o transferencia se solicita debe detraerse de la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal en que se efectúe la presentación.

Sobre esa base, el área competente del organismo recaudador informó el monto del crédito fiscal oportunamente reintegrado a la contribuyente y previamente detraído de las respectivas declaraciones juradas. En función de ello, sostuvo que el crédito fiscal correspondiente a las operaciones de compra vinculadas con los proveedores cuestionados ascendía a la suma de $4.189.510,35, de la cual $1.908.509,15 correspondían a operaciones del mercado interno, mientras que $2.281.001,20 habían sido solicitados y reintegrados en el marco del régimen de exportaciones. Ahora bien, de las constancias de la causa surge que, con posterioridad al dictado de la resolución de vista, se incorporó la suma de $17.621,02 por el mismo concepto, de modo que el monto correspondiente al mercado externo ascendió finalmente a $2.298.622,22.

En consecuencia, señaló que se proyectaron las declaraciones juradas rectificativas deduciendo del crédito fiscal computado en el período de registración de cada comprobante la proporción del impuesto facturado que no había sido preafectada al mercado externo, conforme surgía de los Libros IVA aportados por la contribuyente.

Finalmente, respecto de la porción del crédito fiscal impugnado vinculada con operaciones de exportación y oportunamente reintegrada en los términos de la R.G. N° 2.000/2006, indicó que la contribuyente ya había detraído tales importes de sus declaraciones juradas al momento de solicitar el reintegro, razón por la cual su recupero debía tramitar por una vía distinta, circunstancia que motivó la emisión de las treinta y tres (33) intimaciones cursadas.

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, en primer lugar, aun cuando no hayan sido opuestos como excepción, corresponde que este Tribunal se pronuncie -por una cuestión de lógica precedencia- respecto de los agravios de la actora vinculados con la prescripción de determinados períodos comprendidos tanto en la determinación de oficio como en las intimaciones cursadas.

No obstante, por razones metodológicas, corresponde distinguir entre el crédito fiscal vinculado al mercado externo, oportunamente acreditado, devuelto o transferido -previa detracción de las declaraciones juradas, conforme la normativa antes citada-, y aquel correspondiente al mercado interno.

En efecto, en lo que atinente al primero de ellos, yerra la actora en el encuadre normativo invocado, toda vez que resulta de aplicación el artículo 56, inciso c), de la Ley de Procedimiento Fiscal, respecto de los créditos fiscales que, a criterio del Fisco, hubieran sido “indebidamente acreditados, devueltos o transferidos”. Dicha norma establece expresamente que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los tributos regidos por la ley ritual prescriben a los cinco (5) años, contados desde el 1° de enero del año siguiente a aquel en que los créditos fiscales fueron acreditados, devueltos o transferidos.

Que en efecto, para las solicitudes de los periodos fiscales 02/2017 y 04/2017 cuyo destino no fue la devolución, corresponde considerar la fecha de la Comunicación de Pago para el inicio del cómputo del plazo de prescripción, que en dichos períodos fue el 08/11/2017 y el 04/12/2017. Por su parte, en relación a la solicitud del período 03/2017 el importe aprobado para devolución fue pagado el 21/11/2017 y para las solicitudes de los períodos 05/2017 y 06/2017 el 18/12/2017.

Por lo tanto, para los periodos antes citados, el cómputo del término de prescripción quinquenal comenzó a correr el 1/1/ 2018.

Ahora bien, corresponde analizar si en el caso se verifica algún supuesto de suspensión del curso de la prescripción. En este sentido, el art. 17 de la Ley N° 27.562 (B.O. 26/08/2020) dispuso: “*Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales*”.

Por su parte, el art. 18 de dicha norma estableció que sus disposiciones rigen a partir de su publicación en el Boletín Oficial.

Sobre el particular, cabe recordar que es doctrina reiterada de nuestro Máximo Tribunal que la primera fuente para determinar la voluntad del legislador es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en su sentido más obvio conforme al entendimiento común (Fallos: 306:796, consid. 11 y sus citas), sin que quepa a los jueces sustituir dicha voluntad, sino aplicar la norma tal como fue concebida (Fallos: 300:700). Asimismo, las leyes deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que emplean, sin desvirtuar su significado específico (Fallos: 295:376), máxime cuando éste concuerda con la acepción corriente

en el entendimiento común y con la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente.

Con relación a la aplicación de las suspensiones anuales, la misma cuestión ya ha merecido tratamiento por parte del Máximo Tribunal, en ocasión de establecerse similares alcances para la ley 23.495 del año 1987 -que instauró un régimen de normalización impositiva y cuyo artículo 49 establecía que se suspendía "*con carácter general por el término de 1 (un) año, el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales*"- resolviéndose que la suspensión del curso de la prescripción prevista en el artículo transcripto alcanzaba a la generalidad de los contribuyentes, toda vez que no se había establecido vinculación exclusiva entre la suspensión y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria (Fallos 314:1656).

Asimismo, vale destacar que dicho criterio fue ratificado por el Máximo Tribunal in re "AFIP-DGI c/ Paredes Cereales Sociedad Anónima s/recurso extraordinario" del 15/10/15 -adhiriendo al dictamen de la Procuración General de la Nación del 29/5/15-, en donde, con relación al artículo 44 de la ley 26.476, se pronunció por la aplicación literal del precepto.

En el caso de autos, el curso del plazo de prescripción de las facultades del Fisco para determinar y exigir tributos se vio alcanzado por una suspensión general de un (1) año, dispuesta por el art. 17 de la Ley N° 27.562, la cual opera de pleno derecho y con vigencia inmediata desde su publicación, incidiendo sobre los plazos en curso y difiriendo su vencimiento.

Que, para los períodos antes citados, el cómputo del término de prescripción quinquenal comenzó a correr el 1/1/2018, al cual se adiciona el año de suspensión establecido por el art. 17 de la Ley N° 27.562. Por lo tanto, a la fecha de las intimaciones, notificadas el 03/11/2023 y 07/11/2023, dichos periodos no se encontraban prescriptos, ya que la prescripción operaba el 1/1/2024.

Por su parte, en lo referido a los períodos 07/17 a 11/17, cabe señalar que fueron devueltos desde el año 2018 en adelante, por lo que a la fecha de las intimaciones tampoco se encontraban prescriptos.

Cabe agregar que la información antes reseñada referidas a la fecha de los pagos y aceptación formal luce agregada en los antecedentes administrativos, que no fueron observadas por la contribuyente.

Que, en lo atinente al crédito fiscal impugnado en las declaraciones juradas presentadas, vinculado al mercado interno, corresponde aplicar los arts. 56 inc a) y 57 de la Ley de rito. Este último artículo dispone que comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso de gravamen.

En conclusión, considerando que para los períodos fiscales de 01/17 a 11/17 el vencimiento del plazo general para la presentación de las declaraciones juradas e ingreso del gravamen operó del 02/17 a 12/17 respectivamente, con lo cual el computo del término de la prescripción quinquenal comenzó a correr el 1/1/18, a lo cual cabe agregar la suspensión de un (1) año establecida en el art. 17 de la Ley N° 27.562 y el art. s/n agregado a continuación del artículo 65 de la Ley 11.683 (t.o 1998 y sus modif.) el cual prescribe que "*se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes que del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dicho actos se notificaran dentro de los ciento*

ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción".

Que, en función de lo expuesto, habiéndose notificado la vista de las presentes actuaciones el 31/10/2023, opera la suspensión de los 120 días hábiles establecida precedentemente - hasta el 30/04/2024, a los cuales se adicionan los días pendientes -, no habiéndose cumplido a la fecha del dictado de la resolución – 08/02/2024-, el plazo prescriptivo.

En tales condiciones, computadas tanto la suspensión anual general prevista en la Ley N° 27.562 como la suspensión específica de ciento veinte (120) días aplicable a los períodos señalados, corresponde concluir que los plazos de prescripción operaron con posterioridad al dictado del acto impugnado. En consecuencia, a la fecha de su emisión -08/02/2024-, las facultades del Fisco se encontraban plenamente vigentes.

Por ello, corresponde desestimar los planteos de prescripción articulados por la recurrente.

Cabe señalar, asimismo que, si bien los planteos fueron tratados en forma previa por razones de orden lógico, el mismo no fue articulado como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual. En consecuencia, no corresponde otorgarle tratamiento incidental ni disponer una imposición de costas autónoma.

En este aspecto, resulta pertinente recordar lo sostenido por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en autos "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), en cuanto señaló que, al encontrarse los planteos subsumidos en el ámbito recursivo y no haber generado una actividad procesal autónoma, no se justifica un tratamiento especial en materia de costas distinto del asignado al resolverse la cuestión sustancial.

En igual sentido se pronunció la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Colorin IMSSA (TF 24.123-1) c/ D.G. l." al sostener que "*la representación del organismo recaudador centró sus argumentos en la circunstancia de haber resultado vencedora en dicho punto (…) pero no se hizo cargo de las circunstancias tenidas en cuenta por la cámara para dejar sin efecto la condena en costas dispuesta por el Tribunal Fiscal (…) en particular, en cuanto a que dicho planteo no había sido tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal y que, por lo tanto, no podía considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de las costas*" (CSJN - Colorín IMSSA (TF 24.123-1) c/ D.G. l."", sentencia del 02/07/2013).

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar los agravios articulados por la apelante en torno a los planteos de prescripción, sin imposición de costas autónomas, de conformidad con el criterio sentado por el Máximo Tribunal en el precedente "Colorín IMSSA".

VII.- Que seguidamente, corresponde ingresar al análisis de la cuestión de fondo sometida a conocimiento de este Tribunal Fiscal y, en particular, de los agravios articulados por la contribuyente.

Por razones de orden metodológico, resulta conveniente diferenciar el tratamiento de la acción de repetición promovida del recurso de apelación interpuesto, toda vez que dichos institutos se encuentran sujetos a presupuestos procesales diferentes y a regímenes jurídicos propios, sin perjuicio de reconocer que ambos tienen origen en una misma actuación fiscalizadora, iniciada mediante la Orden de Intervención N.° 2.017.572.

En lo que respecta a la procedencia de la acción de repetición, corresponde señalar que el art. 81 de la Ley N.° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) establece que los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado en exceso, ya sea espontáneamente o a requerimiento

de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Asimismo, dispone que, cuando el pago hubiere sido efectuado espontáneamente, el interesado deberá interponer previamente el correspondiente reclamo administrativo.

La citada norma prevé, además que, contra la resolución denegatoria del reclamo -dentro del plazo de quince (15) días de su notificación- el contribuyente podrá optar por interponer el recurso de reconsideración previsto en el art. 76, apelar ante este Tribunal Fiscal o promover demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. Igual opción le asiste en caso de que la Administración no dicte resolución dentro del plazo de tres (3) meses contados desde la presentación del reclamo.

Que de las actuaciones administrativas agregadas por cuerda separada surge que la Resolución de Vista fue dictada y notificada el 31/10/2023. Posteriormente, con fecha 03/11/2023, el Fisco cursó las intimaciones mediante las cuales requirió la devolución del reintegro previamente acreditado y en cumplimiento de tales intimaciones, la contribuyente ingresó las sumas reclamadas bajo protesto el 16/11/2023.

Que, sin perjuicio de que la actora sostiene que interpone la acción de repetición por "pago a requerimiento", lo cierto es que surge de los antecedentes acompañados por la administración tributaria que, con fecha 22/11/2023, la contribuyente promovió un reclamo administrativo de repetición -conjuntamente con el recurso previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la ley ritual, ante el Director General de ARCA- y que, posteriormente, el 15/12/2023, interpuso la presente demanda ante este Tribunal.

Es por ello que no resulta necesario abordar la discusión relativa a la configuración del supuesto de "pago a requerimiento" en estos actuados, toda vez que la propia actora optó por promover con carácter previo un reclamo administrativo de repetición, cuya tramitación se encontraba en curso al momento de interponer la presente demanda.

En tales condiciones, no se desconoce lo alegado por el Fisco en su presentación, en tanto al momento de la interposición de la demanda ante esta instancia jurisdiccional, aún no había transcurrido el plazo de tres (3) meses previsto en el segundo párrafo del art. 81 de la Ley N.° 11.683 para considerar configurado el silencio de la Administración, ni existía resolución expresa recaída sobre el reclamo administrativo previo.

Sin embargo, dicha circunstancia no resulta suficiente para desestimar la acción intentada. En efecto, la doctrina ha señalado que la finalidad del reclamo administrativo previo consiste en poner en conocimiento del organismo recaudador los fundamentos fácticos y jurídicos en los que el contribuyente sustenta su pretensión de repetición, brindándole la posibilidad de revisar su actuación y, en caso de compartir el planteo, evitar la promoción de un proceso jurisdiccional innecesario (conf. Diez y Ruetti, *Procedimiento tributario Ley 11.683*, p. 618).

Precisamente, dicha finalidad se encuentra plenamente satisfecha en el *sub examine*. Ello es así, por cuanto la actora promovió oportunamente el reclamo administrativo previsto en el art. 81 de la ley ritual y, con posterioridad a la interposición de la presente demanda, la Administración dictó resolución expresa sobre aquél con fecha 21/03/2024 – desestimando la acción intentada - conforme luce agregado en los antecedentes administrativos. En consecuencia, al momento de resolver la presente controversia el presupuesto procesal contemplado por la norma citada se encuentra íntegramente cumplido, sin que subsista interés jurídico alguno que justifique el rechazo de la acción por una cuestión exclusivamente formal.

Adoptar una solución diversa implicaría privilegiar un rigorismo formal incompatible con la finalidad perseguida por el legislador al establecer el reclamo administrativo previo, cuya razón de ser -esto es, posibilitar el conocimiento y eventual revisión administrativa de la pretensión restitutoria- ha quedado plenamente satisfecha

en el caso de autos.

A mayor abundamiento, la conclusión expuesta encuentra sustento en el principio de informalismo en favor del administrado, conforme al cual las exigencias procedimentales no deben interpretarse con un rigor tal que frustre el reconocimiento de derechos sustanciales cuando la finalidad de la norma ha sido efectivamente cumplida. En este sentido, se ha señalado que este principio *"se ha venido aplicando en beneficio de los recurrentes, evitando que por defecto de forma dejen de tramitarse recursos (…)*" teniéndose asimismo presente que, "*formalizar en extremo el procedimiento significaría desproveer de medios de protección administrativa eficiente a la mayoría de los particulares*" (conf. Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. II, cap. XII).

Que sentado lo expuesto y cumplimentado dicho requisito, el Máximo Tribunal ha dicho que para que proceda la Acción de Repetición es necesaria, además, la observancia de dos supuestos esenciales: la prueba de pago y la falta de causa (Fallos 297:500). En el caso de marras, se observa que no se encuentra controvertido por las partes que, en fecha 16/11/2023 la actora abonó mediante volante electrónico de pago la suma de $7.701.430,21 ($2.298.622,22 en concepto de crédito fiscal vinculado al mercado externo y $5.402.807,99 por intereses).

Asimismo, el art. 178 *in fine* de la Ley ritual prescribe que "*con la contestación de la apelación o la demanda, el representante fiscal deberá acompañar la certificación de la ADMINISTRACION FEDERAL sobre los pagos que se repiten*". En el caso, dicha exigencia se encuentra cumplida, toda vez que el organismo recaudador acompañó, en los respectivos antecedentes administrativos, los VEP correspondientes a los pagos efectuados por la actora.

VIII.- Que, analizados y verificados los requisitos formales de la demanda de repetición interpuesta, corresponde dilucidar si, en el *sub examine*, ha existido un pago en exceso o "sin causa".

Al respecto, las presentes actuaciones encuentran origen en el pago bajo protesto por la suma de $7.701.430,21, la cual fuera abonada dando cumplimiento a treinta y tres (33) intimaciones de pago. En efecto, dichas intimaciones, en sus considerandos, hacen mención a las solicitudes oportunamente realizadas por la contribuyente, a fin de obtener el recupero de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado atribuibles a operaciones de exportación.

Sentado ello, corresponde recordar que el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia del crédito fiscal vinculado con operaciones de exportación, con el solo cumplimiento de los requisitos formales que establezca el organismo fiscal -en el caso, la RG AFIP 2000/2006-, sin perjuicio de la ulterior facultad del Fisco Nacional de impugnar tales beneficios cuando, como consecuencia del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en la ley de procedimiento tributario, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que hubiera dado origen a la mentada devolución.

En el caso de autos, el organismo recaudador concluyó en la ilegitimidad del impuesto facturado y oportunamente reintegrado como consecuencia de la fiscalización practicada respecto de operaciones vinculadas con proveedores incluidos en la Base de Contribuyentes No Confiables, quedando configurada la controversia como una cuestión eminentemente fáctica y probatoria, orientada a determinar si las operaciones que la contribuyente afirma haber concertado fueron efectivamente realizadas con los proveedores observados.

En este punto, resulta pertinente destacar que de los antecedentes administrativos acompañados surge que el Fisco no desconoce la existencia material de las operaciones involucradas, sino, antes bien, la capacidad operativa, económica y patrimonial de los proveedores para llevarlas a cabo. En tal sentido, se destacó expresamente que, conforme surge de la resolución de vista, "*se reconoce que las operaciones existieron y que las compras y servicios fueron adquiridas y prestadas respectivamente, lo que se cuestiona es que las operaciones por las que*

se computó crédito fiscal no se concretaron con los proveedores que emitieron las facturas, toda vez que estos carecen de capacidad económica y patrimonial para realizar tales operaciones y, en consecuencia, no se habría configurado respecto de ella el hecho imponible" (vide RESOL-2024-5-E-AFIP-DVRSJU#SDGOPII, pág. 25).

Que la doctrina ha sido conteste en sostener que, para la procedencia del cómputo del crédito fiscal, deben verificarse una serie de requisitos, a saber: a) que el impuesto se encuentre facturado y discriminado conforme a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; b) que el impuesto facturado no exceda el importe que resulte de aplicar la alícuota correspondiente sobre la base imponible -regla del tope-; c) que se vincule con la realización de operaciones gravadas; d) que el crédito resulte imputable al período fiscal que se liquida; e) que corresponda a una operación existente -principio de realidad económica-; f) que la cancelación de la operación se instrumente mediante los medios de pago legalmente previstos; y g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado el correspondiente débito fiscal o, en los términos de la propia ley, "*hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles*" (Celdeiro – Imirizaldu, Impuesto al Valor Agregado explicado y comentado, pág. 137).

Que, sentado lo expuesto, corresponde señalar que en la especie no se encuentra controvertida -al menos en los términos en que la cuestión fue delimitada por el organismo fiscal- la existencia material de las operaciones observadas, toda vez que la propia administración reconoció expresamente que las compras y prestaciones de servicios fueron efectivamente realizadas. En tales condiciones, el debate no versa sobre el requisito relativo a la realidad económica de las operaciones, sino sobre la efectiva intervención de los sujetos emisores de los comprobantes en dichas prestaciones y, consecuentemente, sobre la aptitud de tales facturas para respaldar válidamente el crédito fiscal computado por la contribuyente.

En otras palabras, la controversia radica en determinar si los proveedores consignados en los comprobantes contaban con la capacidad operativa, económica y patrimonial necesaria para llevar adelante las operaciones facturadas o si, por el contrario, su intervención respondió a una mera instrumentación documental de operaciones desarrolladas al margen del circuito formal, hipótesis sostenida por el organismo fiscal en la resolución de vista que dio origen a las treinta y tres (33) intimaciones de pago.

IX.- Que, en relación con los proveedores Servicios Vary SRL, Claudio Andrés Carta Rosa, Pedro Leandro Marcelo Molina y Roberto Daniel Valdez, corresponde señalar que su impugnación ha sido adecuadamente sustentada por el organismo fiscal, el cual ha logrado acreditar la concurrencia de una serie de indicios graves, precisos y concordantes, aptos para configurar un cuadro de serios reparos respecto de la alegada capacidad operativa, económica y patrimonial de dichos sujetos para llevar adelante las operaciones facturadas.

En primer lugar, respecto de la firma Servicios Vary SRL, cuya capacidad operativa y patrimonial para prestar servicios de flete fue cuestionada, los agentes fiscalizadores se constituyeron en tres (3) oportunidades en el domicilio fiscal declarado, sin lograr localizar a la mencionada proveedora. En efecto, obran en los legajos imágenes del frente de dicho domicilio, de las que surge que se trata de una vivienda destinada a casa habitación. Asimismo, no se constató, ni en el domicilio fiscal ni en los domicilios alternativos declarados en la provincia de San Juan, la existencia de actividades comerciales, depósitos, cocheras para los vehículos o establecimiento de explotación alguno. Por su parte, en cuanto a los vehículos informados en los sistemas de la administración, no se verificó su existencia ni se constató su efectiva afectación a la actividad comercial declarada.

Asimismo, en lo que respecta a las remuneraciones informadas en concepto de sueldos durante los períodos analizados, se verificó que estas eran de escasa significación económica. Del mismo modo, se dejó constancia de que la firma no registraba consumos relevantes.

Finalmente, si bien de los antecedentes administrativos surge que la firma solicitó su exclusión de la Base APOC, circunstancia que motivó la apertura de una nueva Orden de Intervención (N° 2.044.852), frente al requerimiento de información y documentación efectuado por el organismo, la sociedad manifestó que no contaba con la información solicitada y que su contador actual tampoco disponía de ella.

En cuanto al proveedor Claudio Andrés Carta Rosa, surge de los antecedentes administrativos que el mismo se encuentra incluido en la "Base de Contribuyentes No Confiables" bajo la condición de "usina sin capacidad operativa y/o financiera", sin haber manifestado disconformidad alguna respecto de dicha inclusión. Asimismo, no registra bienes, ni declara bienes de uso o activos afectados a la actividad, habiendo sostenido el organismo recaudador que no pudo verificarse en sus bases de datos una situación patrimonial acorde con el volumen de operaciones atribuido.

Que del Informe Final de Inspección surge que el aludido presentó declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado sin registrar ingreso alguno, no presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y que los créditos fiscales emergentes de las compras informadas por terceros no guardan correlato con las declaraciones juradas oportunamente presentadas.

Por otra parte, respecto de las presuntas operaciones mantenidas con la actora, esta última no aportó la totalidad de los comprobantes respaldatorios, los pedidos de compra mencionados en las facturas ni las órdenes de pago vinculadas a cada una de ellas. Tampoco fueron acompañados los remitos consignados en la documentación respaldatoria.

Que, en lo atinente al proveedor Pedro Leandro Marcelo Molina, la fiscalización concluyó con la incorporación del aludido a la "Base de Contribuyentes No Confiables" bajo la condición de "usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera". Asimismo, no pudo localizarse al supuesto proveedor en ninguno de los domicilios declarados ni en los domicilios alternativos relevados.

Por su parte, la inspección observó que el Sr. Molina emitió facturas por conceptos diversos tales como "alquiler hidrogrúa", "alquiler cargadora", "alquiler camión", "fletes y entrega de cal", "servicios de inspección de comercios", "alquiler de equipos viales", "relevamiento, diseño y confección de planos", "transporte de herramientas y andamios" y "servicios/honorarios", resultando particularmente llamativo que, frente a semejante diversidad de actividades, declarase únicamente una nómina de dos (2) empleados.

Asimismo, se advirtió que el aludido facturó alquileres de hidrogrúas, motoniveladoras, cargadoras y equipos viales que no integraban su patrimonio y, a su vez, consignó en las facturas conceptos que no guardaban relación con las actividades respecto de las cuales se encontraba inscripto.

Que también se consignó que las acreditaciones bancarias informadas por las entidades financieras resultaban ostensiblemente inferiores a los montos facturados por el Sr. Molina, quien, además, no aportó documentación respaldatoria ni dio respuesta a los requerimientos oportunamente cursados.

En lo atinente a las presuntas operaciones con la actora, el organismo recaudador observó que uno de los conceptos facturados correspondía al alquiler de un galpón, pese a que el Sr. Molina no registraba actividad alguna vinculada con este tipo de prestación. Asimismo, los remitos mencionados en las facturas no fueron aportados, razón por la cual no pudo verificarse el traslado de materiales o insumos ni la efectiva prestación de tales servicios. Se agregó, además, que los pedidos de compra y las órdenes de pago tampoco fueron acompañados en su totalidad.

Que, respecto del proveedor Roberto Daniel Valdez, la fiscalización concluyó con la incorporación del aludido a la "Base de Contribuyentes No Confiables" bajo la condición de "usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera", no habiéndose logrado localizar al supuesto proveedor en el domicilio fiscal declarado ni constatado la existencia de actividad comercial alguna.

Asimismo, el Sr. Valdez declaró una multiplicidad de actividades económicas heterogéneas y disímiles entre sí, tales como "Servicio de limpieza general de edificios", "Venta al por mayor de materiales y productos de limpieza", "Lavado automático y manual de vehículos automotores", "Reparación de cámaras y cubiertas", "Construcción de obras de ingeniería civil", "Venta al por mayor de productos alimenticios" y "Venta al por mayor de bebidas no alcohólicas", entre otras.

Que el aludido, pese a registrar dichas actividades, no poseía personal en relación de dependencia y registraba una facturación correspondiente a los períodos fiscales 2020 y 2021 superior a los doce millones de pesos, observándose, sin embargo, acreditaciones bancarias de escasa significación ($14.582). Asimismo, se advirtió que no presentó disconformidad alguna respecto de su inclusión en la "Base de Contribuyentes No Confiables".

Respecto de las operaciones concertadas con la actora, no fue posible vincular los conceptos facturados con las actividades declaradas, ni tampoco fueron aportados los respectivos pedidos de compra.

Que, frente a impugnaciones debidamente fundadas, sustentadas en elementos indiciarios graves, precisos y concordantes que permitan poner en duda el perfeccionamiento de los hechos imponibles por parte de los presuntos proveedores, recae sobre el contribuyente la carga de aportar todos los medios probatorios que razonablemente se encuentren a su alcance para acreditar la efectiva realización de las operaciones. Ello no puede satisfacerse mediante afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino a través de prueba documental, pericial, informativa, testimonial u otros elementos de convicción idóneos.

En este sentido, la recurrente invoca el precedente de la CSJN "Procesamiento Industrial Laminados Arg.". Sin embargo, corresponde señalar que, precisamente en dicho pronunciamiento, el Alto Tribunal otorgó especial relevancia -en el considerando 10)- a la prueba testimonial producida ante este Tribunal Fiscal, mediante la cual se acreditaron las circunstancias y modalidades concretas de las operaciones cuestionadas, restando eficacia convictiva a las constancias reunidas en sede administrativa, en tanto los testigos explicaron detalladamente las circunstancias y modalidades de las operaciones cuestionadas y aportaron la correspondiente documentación respaldatoria. Tal circunstancia dista sustancialmente de la situación verificada en autos, donde la actora no produjo prueba de naturaleza análoga ni aportó elementos adicionales aptos para desvirtuar el cuadro indiciario reunido por la fiscalización.

En efecto, las conclusiones precedentemente reseñadas no han sido eficazmente desvirtuadas por la contribuyente en esta instancia jurisdiccional. Ello así en tanto, pese a cuestionar los fundamentos de las intimaciones impugnadas, no ofreció prueba pericial contable ni testimonial alguna, ni acompañó elementos documentales adicionales de entidad suficiente para acreditar la efectiva intervención de los proveedores observados en las operaciones cuestionadas, limitándose sustancialmente a reiterar los argumentos esgrimidos en sede administrativa

En tales condiciones, la orfandad probatoria que exhibe la demanda de repetición incoada sella la suerte adversa de sus agravios respecto de los proveedores mencionados, en tanto la documental aportada resulta insuficiente para neutralizar el consistente cuadro indiciario reunido por la fiscalización.

Por otra parte, respecto de la pretendida aplicación al sub lite del fallo "Bildown" de la CSJN, corresponde

destacar que no se reprochan, en el caso de autos, meros incumplimientos de obligaciones fiscales de terceros, sino que se han reunido múltiples elementos indiciarios concordantes -falta de localización de proveedores, ausencia de estructura operativa verificable, escasa o nula registración de personal, inexistencia de bienes afectados a la actividad, acreditaciones bancarias incompatibles con los montos facturados, entre otros-, que otorgan sustento razonable a la conclusión administrativa.

En tal sentido, corresponde también desestimar el agravio relativo a la alegada discrecionalidad del organismo recaudador al impugnar determinados proveedores y no hacerlo respecto de otros, toda vez que del Informe Final de Inspección surgen expresamente los elementos tenidos en cuenta por el Fisco para no observar a Tutelkan S.A. -respecto de la cual se verificó su capacidad operativa y patrimonial-, Dos Reyes S.A. –porque se rectificaron las declaraciones juradas pertinentes- y Servicios Turísticos S.A. -respecto de la cual se corroboró que no revistió el carácter de proveedor y, por ende, no generó crédito fiscal computable-.

Asimismo, las manifestaciones extraprocesales provenientes de los proveedores cuestionados -acompañadas en los antecedentes administrativos mediante sendas notas- carecen de entidad convictiva suficiente para revertir el cuadro indiciario descripto, en tanto no constituyen declaraciones sometidas a contradicción ni fueron producidas con las garantías propias de una prueba testimonial. A ello cabe agregar que, conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados, fue la propia contribuyente quien indicó – vía mails- a dichos proveedores el contenido de las respuestas que debían brindar mediante las notas acompañadas. Por lo tanto, aun cuando lo expuesto precedentemente resulta suficiente para restar eficacia probatoria a tales manifestaciones, la circunstancia de haber sido confeccionadas a instancia de la propia actora termina por sellar definitivamente la suerte adversa de este agravio.

Por otra parte, la recurrente sostiene que el organismo fiscal debió compensar el importe reclamado con el saldo de libre disponibilidad correspondiente al período fiscal 8/2020, invocando a tal efecto la denominada "teoría de las correcciones simétricas" receptada en el artículo 81 de la Ley N.° 11.683. Sin embargo, dicho agravio no puede prosperar, por cuanto el instituto invocado presupone la existencia de créditos y débitos recíprocos surgidos concomitantemente como consecuencia de una misma actividad verificadora, de manera tal que la determinación practicada revele simultáneamente una deuda a favor del Fisco y un crédito a favor del contribuyente susceptible de compensación. Tal extremo no se verifica en el *sub examine*, toda vez que el saldo de libre disponibilidad invocado por la actora no surge como resultado inmediato de los ajustes efectuados por la fiscalización, sino que constituye un saldo preexistente cuya existencia y disponibilidad resultan ajenas al mecanismo específico previsto por la citada norma.

Que, aun analizando el planteo desde la perspectiva general de la compensación prevista en el artículo 28 de la Ley N.° 11.683, la solución no se modifica. Ello así, pues el régimen vigente al tiempo de los hechos -Resolución General AFIP N° 1658 y sus modificatorias- supeditaba la procedencia de la compensación a una solicitud expresa del contribuyente y al cumplimiento de los recaudos y procedimientos allí establecidos, sin imponer al organismo recaudador la obligación de practicarla de oficio. En consecuencia, la sola invocación de la existencia de un saldo de libre disponibilidad no resulta suficiente para tener por extinguida, total o parcialmente, la obligación determinada ni para desvirtuar la legitimidad de la intimación de pago cursada por la Administración.

Asimismo, la contribuyente se agravia en razón de que los proveedores fueron incorporados a la Base E-Apoc con posterioridad a la supuesta fecha de las operaciones observadas. Sin embargo, corresponde puntualizar que la inclusión -o no inclusión- de un proveedor en dicha base no constituye, por sí misma, un elemento determinante para establecer la validez o invalidez de las operaciones celebradas con dicho sujeto. En las presentes actuaciones, los cuestionamientos formulados por el Fisco Nacional se sustentan en circunstancias concretas verificadas

durante las tareas de fiscalización respecto de los proveedores observados, razón por la cual la circunstancia de que estos no se encontraran incorporados en aquel momento a la mencionada base no implica, por sí sola, que contaran efectivamente con capacidad operativa para desarrollar las operaciones facturadas.

Al respecto, en numerosos precedentes, este Tribunal Fiscal ha sostenido que "*la ausencia de un proveedor considerado apócrifo en la base APOC no exime al contribuyente de probar suficientemente la realidad de los bienes y servicios que dice haber recibido, así como tampoco exime este punto la existencia de una contabilidad inobjetable o la registración de las operaciones que se dicen cuestionadas*" (“OLLER, Ramón y sus acumulados”; en igual sentido, "DEBENNE S.A.", "Las Margaritas S.R.L.", "Carmesí S.A." y "MONTENEGRO, Mario Oscar", entre otros).

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, referido al crédito fiscal, lo hiciera procedente por la sola existencia de la facturación, criterio posteriormente seguido por otras Salas del Tribunal (vide, por caso, "Impulso S.A.", TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998; "Carrizo Luis E.", de la misma Sala, sentencia del 31/08/1999; "Cía. Petrolífera del Carmen S.A.", Sala D, sentencia del 23/06/1999; y "Romero S.A.") y compartido por la Alzada en diversos precedentes, entre ellos "Estándar Motor Arg. SAIC", CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000.

Que, formado el convencimiento respecto de la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas cuestionadas para llevar adelante las operaciones consignadas en dichos instrumentos, resulta razonable la observación de tales comprobantes, dada la falta de confianza que inspiran como respaldo del crédito fiscal computado.

Asimismo, corresponde aclarar que, en el caso de autos, no se encuentra en discusión la "connivencia" prevista en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, supuesto que requiere la aplicación del procedimiento previsto en el artículo 16 y siguientes de la Ley N.° 11.683. Por tal motivo, yerra la contribuyente al invocar un supuesto beneficio de excusión por aplicación de la solidaridad contemplada por la norma, sosteniendo que el organismo fiscal debió determinar previamente la obligación tributaria de los proveedores antes de exigir el ingreso del tributo a la actora en carácter de responsable solidaria.

Finalmente, en cuanto al agravio relativo al presunto enriquecimiento sin causa invocado por la actora respecto del Fisco, cabe señalar que este Tribunal Fiscal, en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 177 de la ley ritual, dispuso una medida para mejor proveer, requiriendo al organismo recaudador que informara acerca del ingreso de los débitos fiscales correspondientes a las operaciones cuestionadas. En respuesta a dicho requerimiento, el Fisco manifestó expresamente que "no puede afirmarse -respecto de ninguno de los cinco proveedores involucrados- que hubieran efectivamente ingresado los débitos fiscales correspondientes a las operaciones que habrían sido celebradas con la actora"**.**

Corrido el traslado de la respuesta brindada por el organismo fiscal, la actora se limitó, en lo sustancial, a reiterar los argumentos ya expuestos en sus escritos iniciales, reproduciendo los desarrollados en la demanda de repetición y en el recurso de apelación. Cabe destacar, en este sentido, que durante toda la sustanciación de la presente causa la actora no ofreció ni produjo prueba idónea tendiente a desvirtuar el cuadro indiciario reunido

por el organismo fiscal.

Resulta aplicable al *sub examine* la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Compañía de Circuitos Cerrados S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva”, en la que, con remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación, sostuvo que "*la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable*" (Fallos: 287:145; 290:99; 306:195, entre otros).

En virtud de las consideraciones precedentemente expuestas, y toda vez que la actora no ha logrado desvirtuar mediante prueba idónea el consistente cuadro indiciario reunido por el organismo fiscal respecto de los proveedores Servicios Vary S.R.L., Claudio Andrés Carta Rosa, Pedro Leandro Marcelo Molina y Roberto Daniel Valdez, corresponde concluir que la repetición intentada carece de sustento suficiente en este aspecto, razón por la cual cabe rechazar el recupero del crédito fiscal vinculado a exportaciones respecto de dichos sujetos.

X.- Que, respecto del ajuste vinculado al proveedor Dos Reyes S.A., cabe efectuar una consideración particular.

En efecto, corresponde examinar el agravio articulado por la actora, quien invoca un proceder discrecional por parte del organismo fiscal, al haber admitido oportunamente el crédito fiscal vinculado a operaciones del mercado interno y, simultáneamente, impugnado e intimado el reintegro del crédito fiscal asociado al régimen de recupero del Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación, circunstancia que, en relación con tal proveedor, se circunscribe a las intimaciones correspondientes a los períodos fiscales 02/2017 y 01/2018.

No obstante ello, de los antecedentes administrativos incorporados a la causa no se desprende la irregularidad alegada. Por el contrario, del Informe Final de Inspección surge que la recurrente había sido previamente fiscalizada en el marco de la Orden de Intervención N° 1.888.977, oportunidad en la que se observaron las operaciones concertadas con la “usina Dos Reyes S.A.”, dejándose constancia de que los ajustes allí propuestos fueron conformados mediante la presentación, por parte de Minera TEA S.A., de las correspondientes declaraciones juradas rectificativas del Impuesto al Valor Agregado, coincidentes con los períodos fiscales aquí debatidos.

En igual sentido, en la resolución recaída en el reclamo administrativo previo (vide RESOL-2024-13-E-AFIP-DVRSJU#SDGOPII) se dejó expresamente consignado que "respecto de las operaciones con DOS REYES S.A. no había comprobantes que verificar en el mercado interno como consecuencia de las DDJJ rectificativas presentadas en la OI 1888977".

En este contexto, la intimación del crédito fiscal vinculado al mercado externo correspondiente al proveedor Dos Reyes S.A. encuentra sustento en el procedimiento previsto por la R.G. N° 2.000/2006. En efecto, el apartado b) del Anexo V de dicha resolución regula específicamente el mecanismo de imputación del impuesto facturado para los sujetos que desarrollan simultáneamente operaciones en el mercado interno y externo, disponiendo que el importe cuya acreditación, devolución o transferencia se solicita debe detraerse de la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal en que se efectúe la presentación.

En tales condiciones, habiendo la contribuyente conformado los ajustes mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas del Impuesto al Valor Agregado aceptando la impugnación del proveedor Dos Reyes S.A. calificado como usina Apoc y así reconociendo la improcedencia del crédito fiscal oportunamente computado por operaciones de mercado interno, resulta razonable concluir que idéntica suerte debe correr el crédito fiscal vinculado al régimen de recupero por exportaciones, por cuanto ambos créditos reconocen un mismo origen y la

porción correspondiente al mercado externo no fue incorporada a las declaraciones juradas rectificativas por haber sido previamente detraída conforme al procedimiento antes reseñado, previsto en la R.G. N° 2.000/2006.

Por lo expuesto, corresponde concluir que la repetición intentada respecto del proveedor Dos Reyes S.A. carece de sustento, razón por la cual corresponde rechazar el recupero del crédito fiscal vinculado a las operaciones de exportación respecto de dicho proveedor.

XI.- Que, corresponde seguidamente analizar el recurso de apelación interpuesto, a fin de dilucidar si la determinación de oficio recurrida se encuentra ajustada a derecho.

Que, si bien la actora dejó expresamente asentado que su impugnación se circunscribe al crédito fiscal vinculado al mercado interno, corresponde señalar que los proveedores observados son sustancialmente los mismos que fueron objeto de análisis en los considerandos precedentes -con excepción de Dos Reyes S.A.-, razón por la cual corresponde tener por reproducidas las consideraciones vertidas en el acápite IX.

Que, en tal sentido, cabe recordar que en el sub examine resulta plenamente aplicable el principio "*onus probandi incumbit ei qui dicit*", conforme al cual la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos constitutivos de su pretensión, regla receptada por el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. En consecuencia, incumbía a la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la efectiva realización de las operaciones impugnadas por la fiscalización por parte de los sujetos consignados en la documentación respaldatoria, toda vez que se trata de la parte que se encuentra en mejores condiciones de aportar los elementos de convicción necesarios a tal fin, máxime cuando las observaciones formuladas por el organismo fiscal presentan entidad suficiente para generar serias dudas respecto de la capacidad operativa, económica y patrimonial de los proveedores cuestionados para llevar adelante las operaciones facturadas (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, sentencia del 27/03/2002, confirmada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, sentencia del 27/04/2007).

Que, si bien el organismo fiscal no puede trasladar al contribuyente una obligación de fiscalización o control que le es propia, a título de una obligación delegada o sustitutiva de sus potestades legales, lo cierto es que, una vez reunidos elementos indiciarios graves, precisos y concordantes que permitan poner razonablemente en duda la capacidad de los sujetos para realizar las operaciones cuestionadas, corresponde al contribuyente aportar los elementos de prueba idóneos tendientes a desvirtuar tales conclusiones, carga que, en el caso de autos, no ha sido adecuadamente satisfecha respecto de los proveedores Servicios Vary SRL, Claudio Andrés Carta Rosa, Pedro Leandro Marcelo Molina y Roberto Daniel Valdez.

Que, asimismo, cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad que ampara al acto administrativo, a fin de evitar que el Estado resulte obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos que sustentan sus decisiones, cuando es precisamente el interesado quien debe alegar y acreditar en juicio la improcedencia o invalidez del acto impugnado (Fallos: 328:53).

Que, en virtud de las consideraciones precedentemente expuestas y de las conclusiones alcanzadas en los considerandos anteriores, corresponde confirmar la impugnación de los créditos fiscales vinculados al mercado interno respecto de los proveedores Servicios Vary SRL, Claudio Andrés Carta Rosa, Pedro Leandro Marcelo Molina y Roberto Daniel Valdez, por cuanto el organismo fiscal ha logrado acreditar la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves, precisos y concordantes, aptos para configurar un cuadro de serios

reparos respecto de la capacidad de tales sujetos para llevar adelante las operaciones facturadas.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Rechazar la demanda de repetición interpuesta por la contribuyente, con costas.

2°) Confirmar la determinación de oficio apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.08.26 09:21:17 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: 2026.08.26 10:32:06 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: 2026.08.26 11:37:53 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: 2026.08.26 11:39:30 -03:00