República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-88750560-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 11 de Septiembre de 2026

Referencia: Expediente N° 31.755-I y su acumulado N° 31.756-I, caratulados “IMAGEN S.R.L. s/recurso de apelación”, sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación) a fin de sentenciar en el expediente N° 31.755-I y su acumulado N° 31.756-I, caratulados “ **IMAGEN S.R.L.** s/recurso de apelación”

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 569/588vta. y 714/734 la recurrente interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones Nros. 86 y 87, ambas de fecha 30/4/2008, suscriptas por el Jefe de la División Revisión y Recursos -Dirección Regional Neuquén- de la AFIP- DGI. Mediante la primera, se determina de oficio el impuesto a las ganancias y a las salidas no documentadas por el período fiscal 2004, con más sus intereses resarcitorios; por la restante, se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales enero de 2004 a junio de 2005 e intereses resarcitorios. En ambos actos administrativos se hace reserva de imponer sanciones, por aplicación del artículo 20 de la ley 24.769 (entonces vigente).

La recurrente plantea que las operaciones cuestionadas se encuentran formalmente documentadas, completas, abonadas, acotadas a los servicios prestados por la empresa y declaradas en legal forma, pero que no obstante ello el organismo fiscal entiende que las mismas no son válidas porque quienes proveen los bienes o los servicios no tienen capacidad real para hacerlo.

Sostiene que el organismo fiscal coloca al administrado en una difícil situación frente a un claro cuadro de prueba diabólica, pues a lo largo de los actos administrativos apelados se relatan inconsistencias y errores formales relacionados con incumplimientos de los proveedores observados, olvidando que ninguno de tales incumplimientos le resultan atribuibles.

Relata las irregularidades detectadas a los proveedores Hábito S.A., Nahuel Maximiliano Larrea, Horacio Marcelo Sánchez y Calvu Pehuén S.R.L y dice que aun cuando el ente fiscal pretenda que ellos resultan ser evasores o que no cuentan con habilitación o capacidad para desenvolverse, ello resulta una mera

suposición que se basa en un inexacto método indiciario.

Agrega que la inspección se inicia con un informe que indica que ninguno de los proveedores de la firma se encuentra incluido en la base e-apoc; que la fiscalización le dio preferencia a las irregularidades que se presentan en las firmas proveedoras y no a la completa regularidad de las registraciones y documentación aportada por Imagen S.R.L. y que se imputa en primer lugar una improbable inexistencia de operaciones y luego, en forma subsidiaria, se le imputa la falta incurrida respecto a las disposiciones de la ley 25.345.

Detalla el giro comercial de la sociedad, indicando que además de sus actividades normales también se dedicaba a la prestación como proveedor de la provincia de Neuquén al haber obtenido licitaciones a los efectos de proveer cajas de víveres secos a distintas entidades públicas o civiles, tales como municipios, comisiones de fomento, asociaciones de entidades aborígenes, etc.

Recalca que la referida actividad fue ejercida bajo el control del gobierno provincial; que contra cada entrega se confeccionaban los pertinentes remitos y la constancia de recepción signada por el responsable de cada entidad destinataria; que una parte de las cajas de víveres secos eran armadas por la firma y otras al momento de la adquisición ya se encontraban armadas y que toda la documentación de venta reflejaba las cantidades entregadas; por ello el mero control del stock alcanza para saber si existieron o no las operaciones impugnadas.

Califica de arbitrario e ilegítimo el accionar del organismo fiscal al forzar las presunciones, sosteniendo que ninguna de las supuestas infracciones a la norma impositiva que se endilgan se basa en un método presuntivo adecuado.

Agrega que las operaciones impugnadas resultan facturadas, constan en remitos y fueron abonadas mediante cheques.

Afirma que Imagen S.R.L. ha cumplido con las formalidades que la propia administración impone a los contribuyentes y que las impugnaciones que se realizan no están dirigidas a incumplimientos materiales sino estrictamente formales de los proveedores impugnados, como ser la falta de regularidad en su relación con el propio Fisco.

Respecto de la aplicación de la ley 25.345 refiere que a partir de la vigencia de la ley 25.795, se deroga tácitamente lo dispuesto por la Ley Antievasión en cuanto a no permitir acreditar la existencia de las operaciones cuando éstas se cancelaron fuera de los medios de pago por ella autorizados, volviendo a la razonabilidad del texto original del art. 34 de la ley ritual tributaria que otorgaba dicha posibilidad. En consecuencia, probado que aquellas existieron el Fisco deberá computar a favor del administrado los créditos fiscales, deducciones y demás efectos tributarios que surjan de los comprobantes respaldatorios.

Entiende que resulta contradictorio que el organismo fiscal por una parte tache de inexistentes algunas operaciones y por el otro manifieste que en el caso de existir, las mismas no producen efectos por las disposiciones de la ley antievasión.

Alega que la compulsa sobre toda la documentación contable, la auditoria profunda sobre el control de stock y el entendimiento acabado del modo de funcionamiento comercial, son formas de arrimarse a una verdad real, que, según su postura, lejos está de ser plasmada en las resoluciones en crisis.

Reitera que el procedimiento de verificación de oficio carece de todo sustento técnico y legal, tratando de hacer responsable a la recurrente de incumplimientos y desarreglos que tienen que ver con la relación propia entre la AFIP y los proveedores impugnados.

Explica que resulta imputable exclusivamente a la AFIP la incompleta actuación en la etapa de recolección de datos, de modo que no puede ser admitida a efectos de lograr la inversión de la carga de la prueba y obligar al contribuyente, que ha demostrado su actuar, a responder respecto de las anomalías de terceros.

Finalmente, ofrece prueba y solicita se dejen sin efecto las determinaciones de oficio realizadas.

II.- A fs. 602/629 y 1157/1183 el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos, solicitando, por las razones de hecho y derecho que invoca, que se confirmen los actos controvertidos, con costas.

En lo sustancial, manifiesta que los ajustes tienen su fundamento en una serie de elementos de juicio ciertos reunidos de los que surge la falta de autenticidad de las facturas registradas, derivando en la impugnación de las declaraciones juradas presentadas.

Indica que la recurrente registró operaciones en sus libros IVA Compras y en sus registros contables y declaró como gastos deducibles las supuestas operaciones celebradas con Nahuel Maximiliano Larrea, Horacio Marcelo Sánchez, Calvu Pehuén SRL y Hábito S.A. y que en subsidio se impugnaron los pagos efectuados a los tres primeros por incumplir lo establecido en la ley 25.345.

En lo que hace al agravio vinculado con la metodología aplicada, dice que el procedimiento determinativo fue practicado con conocimiento cierto de la materia imponible, pues constituye un dato concreto de la realidad la ilegitimidad de las facturas de compras provistas por la actora y las consecuencias fiscales que tales instrumentos apócrifos aparejaron en los diferentes gravámenes.

Critica el planteo realizada por la recurrente por ser exclusivamente formal frente a las impugnaciones de carácter material dadas por la administración, aferrándose al argumento que la existencia de la factura de por sí acredita la operación, impidiendo una constatación de ella en el campo de los hechos.

Agrega que las facturas “per se” no tienen la entidad suficiente para generar la deducibilidad del gasto, siendo la realidad económica la que da sustento al gravamen y, por ende a aquel.

Concluye que las copias de facturas, recibos y demás documentación formalmente válida, así como las constancias digitales relativas a su validez, carecen de fuerza de convicción suficiente para decidir sobre la existencia de las operaciones.

En lo que hace al ajuste originado en la impugnación del gasto computado por incumplimiento de lo establecido por la ley 25.345, explica que dicha norma legal no otorga posibilidad al contribuyente que no utilice los medios de pago dispuestos por la Administración, de poder demostrar la veracidad de la operación a los efectos del cómputo de tales conceptos.

En consecuencia, concluye que todos los pagos superiores a 1.000 pesos que se efectúen sin encuadrar en los medios previstos en el artículo 1° de la ley mencionada, carecerán de todo efecto para el cómputo de créditos fiscales o deducciones.

Afirma que si bien los pagos impugnados fueron efectuados por uno de los medios de pago autorizados por la norma (cheques), éstos no cumplían con los requisitos establecidos por su reglamentación.

Sostiene que en relación con el ajuste por incremento patrimonial no justificado, en virtud de las disposiciones del art. 18 inc. f) de la ley de procedimiento tributario, la contraria no ha planteado agravio alguno.

En cuanto a la aplicación del instituto de salidas no documentadas, informa que se analizaron los pagos de las supuestas transacciones realizadas con los proveedores sospechados y que si bien se probó la erogación, la contribuyente no pudo probar el destino de los fondos, los que fueron documentados con comprobantes apócrifos. Ello así, entiende que se ha comprobado la salida de fondos realizada por la firma Imagen S.R.L., lo que encuadra en los arts. 37 de la ley del impuesto a las ganancias y el art. 55 del decreto reglamentario del gravamen, por tratarse de operaciones que se han reprochado por inexistentes y respaldadas con documentos falsos, resultando de ello la inversión de la carga de la prueba.

Finalmente, solicita que se confirmen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Plantea el caso federal

III.- A fs. 645 se abre la causa a prueba; a fs.1239 se eleva a consideración de la Sala "C", la que a fs. 1242 dicta autos para sentencia.

IV.- Que corresponde resolver si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho, previamente han de analizarse los elementos colectados en la instancia administrativa, para luego considerar las pruebas ofrecidas por la contribuyente a fin de revertir el criterio fiscal.

Conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 108/127 de los antecedentes administrativos (Cpo. Ganancias 01 OI 82051) y de los considerandos de las resoluciones controvertidas, el organismo fiscal impugnó el crédito fiscal y la deducción de los gastos por las operaciones efectuadas por los proveedores calificados de apócrifos y aplicó el régimen de salidas no documentadas previsto en el entonces artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias. Dichos ajustes se fundamentan en las siguientes consideraciones:

.-**HÁBITO S.A.:**

.-las operaciones cuestionadas se vincularían con mercadería supuestamente afectada a las obligaciones que la rubrada posee –en calidad de proveedora- con el Estado Provincial.

-de las bases del organismo fiscal surge que los Sres. Juan Manuel Tauil, Diego Gonzalo Tello, Omar Ramón Zuaín y Gustavo Javier Di Maggio eran socios de la firma en el año 2003. Ubicado el Sr. Tello, surge de sus manifestaciones que 1) en realidad era empleado y apoderado de la contribuyente desde fines de 2003 hasta fines del año 2005, 2) fue seleccionado para ocupar un puesto de trabajo a través de un aviso en un periódico de CABA, en un estudio contable en la ciudad de Neuquén, pero nunca le entregaron recibo de sueldo alguno, 3) no conoció a los directivos de Hábito y su relación era por comunicación telefónica con una mujer llamada Carolina que estaba en las oficinas de Bs. As. y a través de rendiciones de las entregas y cobranzas; la mentada firma era distribuidora, recibía la mercadería (alimentos) solamente con remitos de terceras empresas y nunca se recibió mercadería con remitos de Hábito S.A. en Neuquén; los cobros (cheques y efectivo) de las ventas a clientes se remitían por encomienda a nombre de Hábito S.A. a la terminal de ómnibus de Bs. As. y excepcionalmente los cheques “al día” se depositaban en una cuenta del Banco Credicoop, sucursal Neuquén,

cuyo titular no recuerda; 4) el reparto a los clientes se efectuaba en una camioneta alquilada y no posee ninguna documentación de su relación laboral con Hábito S.A.

-de los registros informáticos de la AFIP se desprende que el domicilio del proveedor se encuentra declarado al fisco por otras dieciocho empresas, según detalle que se efectúa.

-el Sr. Juan Manuel Tauil –socio hasta fines del año 2003- manifiesta que desde su desvinculación desconoce las actividades comerciales desarrolladas por la firma proveedora y no posee documentación respaldatoria ni libros sociales.

-librado requerimiento a la Sra. Josefina Zuain -quien sería la presidente de la firma proveedora- para aportar documentación que acredite las operaciones cuestionadas, responde que se desvinculó de la misma el 28/05/2003, adjuntando documentación respaldatoria de la que se pudo constatar que quien la habría reemplazado en el cargo fue el Sr. Raúl Adalberto Vicente y como directora suplente la Sra. Susana Rosa Ortíz. Se requirió documentación respaldatoria de las operaciones en cuestión al Sr. Vicente, pero la correspondencia fue devuelta con la leyenda “dirección insuficiente”; se lo citó mediante carta documento y también a la Sra. Ortíz; ambos, no obstante haber sido notificados, no comparecieron ante el ente fiscal.

-de la información aportada por el Banco Provincia de Neuquén S.A. sobre determinados cheques que habría girado Imagen S.R.L. para cancelar operaciones comerciales con la proveedora, surge que los cartulares fueron pagados por Caja, no pudiéndose probar que el dinero ingresara al patrimonio de Hábito S.A., ya que no fue a una cuenta de la misma.

-las declaraciones juradas del IVA de los períodos en los cuales realizó operaciones de venta a Imagen S.R.L (11/2004, 12/2004, 02/2005, 05/2005 y 06/2005) fueron presentadas con débito fiscal cero (fs. 559 y siguientes del cuerpo principal).

-no se logró corroborar la existencia de capacidad operativa para perfeccionar las cuestionadas operaciones de venta de “caja con víveres secos” conforme surge de la descripción de todas las facturas cuestionadas; ello principalmente por carecer de bienes registrables de su propiedad, empleados en relación de dependencia y no existir indicios de las compras necesariamente efectuadas para luego perfeccionar la venta con la responsable. De ciertos remitos acompañados a la inspección se observa que el transporte utilizado para realizar el traslado de la mercadería se informa como “medios propios” y de la consulta efectuada al sistema e-fisco no se registran automotores a su nombre.

-las ddjj de IVA de los períodos en los que se habrían realizado operaciones de venta a la recurrente, fueron presentadas con débito fiscal “cero”; nunca presentó ddjj del impuesto a las ganancias, no se encuentra inscripta en el régimen de seguridad social como empleadora, la única entidad bancaria que informa acreditaciones es BBVA Banco Francés en el período 7/2003 a 8/2004, dejando constancia la inspección que los períodos en los que se realizaran las ventas a Imagen S.R.L. fueron 11/2004, 12/2004, 2/2005, 5/2005 y 6/2005, sin perjuicio de lo puesto de manifiesto precedentemente.

-LARREA, Nahuel Maximiliano:

-la actividad declarada por el proveedor es la “venta al por menor de productos lácteos”, siendo dos las operaciones cuestionadas, que se habrían llevado a cabo en agosto de 2004.

-de las manifestaciones del Sr. Larrea que constan en el acta F 8400 028 N° 0037635 del

11/5/2005, realizadas en su domicilio fiscal, surge que nunca realizó operaciones con la firma Imagen S.R.L. y que, por otra parte, desconoce su existencia.

-del relevamiento de lo informado por la contribuyente y el Banco Provincia de Neuquén a fin de verificar la forma de pago de las operaciones, se observa que los cheques fueron presuntamente endosados por una persona cuya firma no coincide con la firma realizada por el Sr. Larrea en el acta F 8400 028 N° 0037635; el cheque 52107120, supuestamente endosado por el nombrado, fue efectivamente cobrado por Marta Nardoni, empleada del estudio contable de Imagen S.R.L., siendo claramente similares las firmas del endoso del cheque y la de la cédula de notificación firmada por la nombrada. Respecto del restante cartular, no resultó posible obtener información sobre quién lo cobró dado que figura como García, Carlos, quien no pudo ser individualizado.

- **SÁNCHEZ**, **Horacio Marcelo**

-si bien el proveedor manifestó en el acta F 8400 028 N° 0036767 del 27/4/2005 que realizó operaciones con la firma Imagen S.R.L. durante los años 2003 y 2004 y que cobraba sus operaciones con cheques del Banco Provincia de Neuquén, señala que 1) no recuerda quienes son sus proveedores, 2) la mercadería la entregaba directamente a la recurrente, 3) no posee depósitos y que del flete se hacía cargo el vendedor y 4) la cancelación a los proveedores la efectúa en efectivo.

-requeridos los comprobantes de compra, se compromete a acompañarlos en una semana, lo que nunca fue cumplido.

-la mayoría de los cheques aportados por el Banco de la Provincia de Neuquén y utilizados para cancelar las operaciones comerciales impugnadas, fueron cobrados por el proveedor por ventanilla.

-posee acreditaciones bancarias en el año 2004 por la suma de $ 13.600 y sólo la contribuyente fiscalizada le habría abonado aproximadamente $ 510.000 entre el mes de enero y marzo de 2004.

- en 2005 no tuvo acreditaciones bancarias y sólo la contribuyente fiscalizada le abonó aproximadamente $ 250.000 entre enero y abril de 2005.

-nunca presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias ni al valor agregado; no se encuentra inscripto en el Régimen de Seguridad Social como empleador; no posee bienes registrables.

-se encuentra registrado en el Sistema de Percepción de Riesgo (SIPER) en la categoría “E” e incluido en la central de deudores del BCRA con calificación “Malo” (irrecuperable).

-no posee código de autorización de impresión vigente.

-respecto de su situación financiera y de las consultas efectuadas a las bases del Banco Central de la República Argentina y de la Organización Veraz, surge un estado de insolvencia total: situación 5 (irrecuperable).

- el Sr. Cañete –socio de la firma Calvú Pehuén S.R.L. también cuestionada en estas actuaciones- manifestó en el acta F 8400 028 N° 37633 que “recordaba haber realizado, a comienzos del año 2004 algún trámite en la ciudad de Neuquén donde se encontraba el Sr. Marcelo Sánchez, el que junto a otras personas le propusieron formar una sociedad para realizar operaciones de compra y venta de comestibles,

encontrándose en el lugar el Sr. Sandoval, también socio de dicha empresa".

CALVU PEHUÉN S.R.L.

-la actividad declarada de la firma proveedora es "venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas" y "operaciones de intermediación de ganado en pie" siendo la magnitud de las operaciones cuestionadas de un importe total neto de $479.841, IVA $ 100.766,61, y un importe total de $ 580.607,61, en el período comprendido entre mayo y noviembre de 2004.

-el Sr. Sandoval -socio de la firma según la información de la base del organismo- manifestó mediante acta F 8400 028 N° 36632 que estaba realizando tareas relacionadas con el cuidado de un caballo de trote y tareas en general; que sabe que es integrante de la firma Calvú Pehuén S.R.L. pero que no tiene relación alguna con la misma; que desconoce si la firma realizó operaciones comerciales a la fecha y también ignora haber llevado a cabo algún aporte para la formación de dicha sociedad.

- se reitera que el Sr. Cañete, en su calidad de socio gerente de la firma, manifestó en el acta F 8400 028 N° 37633 que recordaba haber realizado a comienzos del año 2004 algún trámite en la ciudad de Neuquén donde se encontraba el Sr. Marcelo Sánchez, quien junto a otras personas le propusieron formar una sociedad para realizar operaciones de compra y venta de comestibles, y que en el mismo lugar se encontraba el Sr. Sandoval; que desconoce si se materializó o no la constitución de esa sociedad y si la empresa realizó o no operaciones comerciales. Agrega que percibe desde hace ocho años un importe de $ 150 por el "Plan Jefes y Jefas" y que desconoce que sea su firma la estampada en una planilla aportada a la División Investigaciones con fecha 7 de abril de 2005, en la que se informan operaciones de venta a Imagen SRL, suscripta supuestamente por Lubio M Cañete como socio gerente de la proveedora.

-la fecha de emisión de las facturas 0001-00000054/57/62/65 son 6/5/2004, 10/5/2004/ 14/5/2004 y 18/5/2004, respectivamente, siendo la fecha de impresión de las mismas el 19/5/2004, es decir de fecha posterior.

-de la información aportada por el Banco de la Provincia de Neuquén S.A. acerca de los cheques de la firma Imagen S.R.L. utilizados para cancelar operaciones comerciales con la firma Calvu Pehuhén S.R.L., se observa que la firma de los cartulares no coincide con las de su socio gerente Sr. Cañete, siendo cobrados por otro de los proveedores impugnados en autos, Sr. Horacio Marcelo Sánchez.

V.- Que el tema en debate queda circunscripto a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la Administración y negados por la recurrente, teniendo en consideración que corresponde a la apelante acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales por distintas vías, en orden a destruir los elementos colectados por la administración.

En este sentido, la Alzada ha señalado que "…*cuando se dan en forma concomitante una serie de hechos comprobados, graves y precisos que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez y la existencia de las operaciones, corresponde a la contribuyente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor y de los bienes y servicios vendidos que menciona la facturación que supuestamente se emitiera a su nombre"* (Sala IV "Leones de Bleek Saayc c. Dirección General Impositiva del 19/04/2018).

Ahora bien, respecto del ajuste en el impuesto al valor agregado, preciso es recordar que

del juego armónico de los arts. 12, 37 y 41 de la ley del tributo, "*es posible inferir que la procedencia del cómputo del crédito fiscal está condicionada -entre otros requisitos- a que el impuesto sea facturado y discriminado en un todo de acuerdo con las normas vigentes sobre emisión de comprobantes y como derivación lógica de ello, que el crédito fiscal responda a una operación gravada, es decir que se hubiera generado en el vendedor el respectivo hecho imponible de acuerdo con lo previsto en los arts. 5° y 6° de la ley del gravamen"* (CCAF Sala I causa "Cremer y Asociados SA", 26/10/2017)

Finalmente, es menester traer a colación la importante doctrina sentada por este Tribunal, en numerosos pronunciamientos (vid. por todos "Impulso S.A.", 27/3/1998), en la que se sostuvo que de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la "doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal". En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Dicho criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en las causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 1/3/2015 y 25/8/2015, respectivamente, en las que se estableció que "...*a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente*".

VI.-Tal como se desarrolló en el Considerando IV, la impugnación de las facturas de los referenciados proveedores ha sido adecuadamente ponderada. En otras palabras, el ente recaudador sustentó su pretensión objetiva a través de elementos concretos y razonables que no permiten tener por probada la configuración del hecho imponible respecto de los proveedores en cuestión, por no acreditarse que los mismos detenten capacidad para realizar las operaciones impugnadas ni el circuito económico de las mismas.

La defensa de la actora a lo largo de todo su escrito recursivo consiste fundamentalmente en sostener que las facturas impugnadas cumplen con los recaudos formales exigidos por la normativa vigente, sin embargo debe recordarse que el mero cumplimiento de requisitos de orden formal, como la emisión de facturas o la inscripción en registros, proveedores inscriptos en AFIP, no inclusión en la base Apoc; emisión de facturas con CAI vigente y en imprentas habilitadas por el organismo fiscal, no habilita "per se" el cómputo del crédito fiscal emanado de tales documentos por el proveedor impugnado (confr. CCAF Sala II "in re" Frimsa SA 15/12/2015 y Sala IV "in re" Avital SA y Citrusvil SA del 24/2/2022 y 19/6/2024, respectivamente).

Asimismo se expone como principal defensa que el organismo fiscal pretende hacerla responsable de los incumplimientos y desarreglos que tienen que ver con la relación existente entre el referido organismo y los proveedores tildados de apócrifos, por lo que, concluye, no le cabría responsabilidad sobre las anomalías de terceros así como tampoco de la falta de eficacia en la vigilia fiscal por parte del Estado.

Al respecto, cabe destacar que si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas), no ha podido demostrarse el circuito de traslado de la mercadería, las comunicaciones administrativas efectuadas tendientes a perfeccionar las operaciones de compra y la localización de las personas con las cuales se habrían llevado a cabo.

No es motivo de debate en autos el cumplimiento o no de las formalidades de los comprobantes aportados por la recurrente, sino la aptitud de los proveedores impugnados para llevar a cabo las transacciones comerciales desconocidas por el Fisco Nacional. Precisamente, no debe olvidarse que la carga probatoria recaía sobre Imagen SRL por aplicación del principio consagrado en el artículo 377 del C.P.C.C.N. y, por lo tanto, dicha parte debía demostrar tanto la existencia de los proveedores cuestionados como la efectiva realización de las operaciones impugnadas por la fiscalización, para así aportar los elementos de convicción suficientes para fundar su pretensión y desvirtuar la del Fisco Nacional. A la luz de dicho precepto, corresponde analizar las pruebas ofrecidas por la contribuyente.

Si bien este Tribunal hizo lugar a la informativa dirigida al Ministerio de Desarrollo Social de la Provincia de Neuquén para que informe si Imagen S.R.L. se desempeñó como su proveedora y, en su caso, acompañe el detalle de los expedientes, contratos y/u órdenes de compra que documentan las operaciones con dicha empresa (conf. punto 2° del auto de apertura a prueba de fs. 645), no ha instado su producción.

En cuanto a la pericia contable, corresponde efectuar algunas consideraciones; dicho medio probatorio fue admitido por resolución de fs. 645, punto 3°, ordenándose que los profesionales designados se expidieran conjuntamente sobre los puntos ofrecidos oportunamente. Pese a ello, a fs. 651 la recurrente acompaña lo que denomina “Informe Especial” suscripto únicamente por su perito; a fs. 655 el perito del organismo recaudador pone en conocimiento su imposibilidad de contactarse con el profesional de la contraparte, lo que es informado a Imagen S.R.L. a fs. 1210. Finalmente, a fs. 1218 el entonces Vocal instructor tiene por desistida a dicha parte a producir esa prueba.

Sin perjuicio de ello, cabe destacar que en la referida presentación de fs. 651 el perito de la recurrente consigna, previo a brindar su opinión : *“Dado que el presente se trata de un examen parcializado, sobre un punto específico de análisis, el mismo ha sido conformado en base a la documentación descripta, aportada por los interesados, de forma que no puedo asegurar la existencia o no de otra documentación no traída a mi presencia, ni emitir dictamen respecto del objeto del mismo del litigio planteado entre el contribuyente y el Organismo Fiscal en relación a la validez o no de los comprobantes que documentan las operaciones de IMAGEN S.R.L. Que igualmente, resulta necesario aclarar que la firma no cuenta con un sistema de control exhaustivo de stock de mercaderías y, considerando que la firma prestaba como actividad principal la provisión a la Provincia del Neuquén de mercaderías consignadas como “cajas de víveres secos”, consistentes en cajas que contenían una serie de bienes de consumo de primera necesidad (armadas de acuerdo a las exigencias de la comitente) que eran partidas como parte del sistema de asistencia social provincial, no resulta posible dar una cuenta exacta e indubitada del movimiento de bienes de cambio”*.

En definitiva, la sociedad recurrente no ha logrado probar que ha adquirido efectivamente la mercadería a los proveedores cuestionados por el organismo fiscal a los fines de decretar la procedencia del cómputo de los créditos fiscales pretendidos, como así tampoco ha logrado acreditar que necesariamente tales víveres hayan sido efectivamente destinados a cumplir con el aprovisionamiento a la Provincia de Neuquén, no indicando además cuáles han sido los otros destinos de la mercadería supuestamente adquirida, también con miras a habilitar la deducción de los gastos.

En este sentido, no debe olvidarse que *“...Frente a los elementos aportados por el ente fiscal, pierden credibilidad las operaciones denunciadas y es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de probar la existencia real de aquéllas, lo que no ha sucedido en autos. En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábil por sí solo ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto*

por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Stop Car SA c. DGI", del 21 de agosto de 2013)...”. (“Sur Catering SRL”, citado por la SALA IV CNACAF 29/12/2015).

Sentado lo que antecede, corresponde confirmar el ajuste efectuado respecto del impuesto al valor agregado, con más los intereses resarcitorios liquidados, respecto de los cuales no se ha planteado agravio alguno.

VII.- a) Que en relación con el cargo formulado en la resolución 86 respecto del impuesto a las ganancias – proveedores apócrifos-, el criterio general sentado por la ley del gravamen (t.o. aplicable al caso de autos) prevé en su art 17: “*Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla, o en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”*.

Por su parte, el artículo 80, en lo que aquí interesa, establece que “*Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina...”*.

A la luz de lo expuesto precedentemente y toda vez que no se logró demostrar que las operaciones con los proveedores impugnados efectivamente existieran, no cabe admitir la deducción de gastos en los términos previstos por la ley del gravamen, por lo que cabe en este aspecto la confirmación del ajuste, con más intereses resarcitorios, respecto de los que no se expresaron agravios en oportunidad de interponerse el recurso de apelación.

b) Ahora bien, el acto administrativo bajo análisis incluye un ajuste por incremento patrimonial no justificado en los términos del art. 18 inc. f) de la ley 11.683, con sustento en la falta de respaldo documental de préstamos que los socios le habrían efectuado a la sociedad apelante al inicio de la actividad. Sin embargo, se advierte que la contribuyente no ha planteado agravio al respecto, por lo que procede confirmar dicho cargo.

VIII.- Que en relación con la determinación por impuesto a las ganancias- salidas no documentadas-, efectuada también en la resolución 86/08 resulta menester, en primer término, analizar el tratamiento otorgado a dicho instituto por la ley del tributo. Así, conforme lo establecía su artículo 37, “*cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% (treinta y cinco por ciento) que se considerará definitiva".*

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal tiene dicho que *debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto de que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario* (Fallos: 326:2987 y en la causa I.135, L.XLV, "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI", del 27/9/2010).

"*En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"* (Radio Emisora Cultural S.A. (TF 15.144-I)

c/Dirección General Impositiva, CSJN 09/11/2000).

En consecuencia, cuando la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando estos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En definitiva, *como "factura apócrifa" debe entenderse la utilización de una factura o documento equivalente que no representa la realidad económica sino que la finge, sea porque el hecho o el acto que representa no existió o porque habiendo existido el emisor no es quien lo realizó* (Fenochietto, Ricardo "El Impuesto al Valor Agregado", Edición 2; La Ley; Bs As. 2007, págs. 613 y 614).

La finalidad es entonces gravar en cabeza del erogante lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse para efectivizar su responsabilidad fiscal. De ello se concluye que la falta de documentación se encuentra relacionada con la falta de identificación de un beneficiario del gasto, respecto del cual puede exigirse la respectiva obligación tributaria generada por el ingreso y por lo tanto, en la medida de que exista una debida identificación del beneficiario y prueba que determine perfectamente el flujo de fondos, no corresponde ingresar el impuesto sobre las salidas no documentadas.

IX.- Planteado el marco legal aplicable en autos, cabe adentrarse en el análisis del mismo en relación con las erogaciones efectuadas durante el período fiscal 2004, vinculadas con las operaciones con los proveedores Nahuel Maximiliano Larrea, Horacio Marcelo Sánchez y Calvu Pehuén S.R.L.

Tal como se desprende del informe final de inspección obrante a fs. 108/127 (Cpo. Ganancias 01 OI 82051) de los antecedentes administrativos y de los considerandos de la resoluciones apeladas, el organismo fiscal llevó a cabo el ajuste en cuestión alegando no haber podido identificar a los beneficiarios de tales erogaciones.

Para llegar a tal conclusión, se observó que en lo concerniente al proveedor Larrea, la información aportada por el Banco Provincia de Neuquén S.A. sobre los cheques que Imagen S.R.L. habría utilizado para cancelar operaciones comerciales con aquél, surge que fueron endosados por una persona cuya firma a simple vista no coincide con la firma realizada por Larrea en el acta F° 8400 028 N° 37635; al respecto la recurrente se limita a aducir que "*…deberá ser objeto, en todo caso, de la investigación científica de rigor, por separado"*. Respecto del cartular 52107120, que también estaría endosado por el Sr Larrea, fue efectivamente cobrado por la Sra. Marta Nardoni, quien es empleada del estudio contable de la empresa Imagen S.R.L.

En lo que hace al proveedor Sánchez, de la copia de los cheques aportados por el Banco de la Provincia de Neuquén utilizados para cancelar las operaciones comerciales impugnadas, surge que fueron cobrados por Sánchez, pero por ventanilla, dado que no se encontraban cruzados en su frente.

Finalmente, respecto de la proveedora Calvu Pehuén S.R.L., la citada entidad bancaria explica que de los cartulares obrantes a fojas 359 y ss del cuerpo principal se observa que en su mayoría fueron endosados por una persona que firma como Lubio Cañete en carácter de socio gerente, con sello aclaratorio, pero la misma no coincidiría con la estampada por el Sr. Cañete en el acta F 8400 028 N° 37633, habiendo sido cobrados posteriormente por Horacio Marcelo Sánchez, persona mencionada por el Sr. Cañete como quien lo instó a "formar" la sociedad Calvú Pehuén S.R.L. y el mismo supuesto proveedor de Imagen S.R.L. que fuera también impugnado.

Por todo lo hasta aquí expuesto, no pudiéndose acreditar la trazabilidad de los pagos efectuados y, por ende, la identificación de los verdaderos beneficiarios de dichos pagos, debe concluirse que el ajuste ha sido adecuadamente ponderado por el organismo recaudador, lo que sumado a la inactividad probatoria de la contribuyente en esta instancia, lleva a su confirmación.

X.- Que en relación con los intereses resarcitorios liquidados, toda vez que la recurrente nada ha dicho al respecto en oportunidad de interponer el presente recurso de apelación ante este Tribunal, corresponde su confirmación.

XI.- Teniendo en consideración la forma en que se resuelve en los considerandos precedentes, no procede expedirse sobre la aplicación subsidiaria de la ley 25.345.

XII.- Que en consecuencia, corresponde confirmar las resoluciones 86/08 y 87/08 en todas sus partes, con costas.

El Dr. Luis dijo:

I.- Que comparto el relato de los hechos y la reseña efectuada por la vocal preopinante en su voto.

II.- Que sin perjuicio de adherir en lo sustancial al voto que antecede, quiero señalar que, a mi entender, en aquellos casos relativos a *facturación apócrifa* con ajustes en el impuesto a las ganancias (IG), al valor agregado (IVA) y salidas no documentadas (SND), corresponde *primeramente* analizar el ajuste del IG basado en la impugnación del gasto; porque resulta medular determinar, *preliminarmente*, si efectivamente existieron o no las operaciones que el fisco impugna. Y ello porque de ser *inexistentes*, deviene inoficioso el análisis de la prueba y las consideraciones efectuadas respecto de los proveedores a los efectos del IVA; por una cuestión muy anterior: carencia de hecho imponible que dé lugar a un crédito fiscal válido (cfme. art. 12, último párrafo, LIVA). Sólo en el caso de haberse demostrado la *real* existencia de las operaciones, procederá, entonces, analizar si tales operaciones fueron o no realizadas por los proveedores que surgen de las facturas o documentos equivalentes o por un tercero anónimo; todo ello a los efectos del IVA y del impuesto a las SND.

Es que, una operación de compra *inexistente* jamás podría provocar efectos tributarios válidos: imposibilita su deducción como gasto en el IG y, además, inhibe el cómputo del crédito fiscal en el IVA (cfme. art. 12, último párrafo, LIVA).

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones 86/08 y 87/08 en todas sus partes, con costas.
Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Claudio Esteban Luis
Date: 2026.09.11 13:37:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.09.11 16:23:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.11 16:24:46 -03:00