República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-94994504-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 29 de Septiembre de 2026

Referencia: EX-2021-113193961- -APN-SGAI#TFN; Bam S.R.L. s/recurso de apelación; Sentencia de fondo

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente **EX-2021-113193961- -APN-SGAI#TFN**, caratulado: "***BAM S.R.L. s/recurso de apelación",***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que mediante RE-2021-113193116-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución N° 63/2021 (DV RRCR) de la A.F.I.P.-D.G.I., de fecha 07/10/2021, en la que se determinó de oficio con carácter parcial la obligación tributaria frente al impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 07/2015 a 06/2017. Asimismo, se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó multa por los periodos fiscales 07/2016, 08/2016, 11/2016 y 03/2017, en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a), b), c) y d) de la ley 11.683. En cuanto a los periodos fiscales 07/2015 a 06/2016 se difirió el juzgamiento de la conducta fiscal de la recurrente y se efectuó reserva de aplicar sanciones, conforme el art. 20 de la ley N° 24.769.

En su escrito de inicio informa la actividad que desarrolla y los antecedentes que llevaron al ente fiscal a dictar la resolución apelada. Detalla que se han realizado diversas presentaciones durante la instancia administrativa, donde remarcó que la realidad económica demuestra que el crédito fiscal originado por los servicios brindados por los proveedores fue correctamente computado.

Controvierte los fundamentos del acto impugnado con respecto a las operaciones con el proveedor SUCESIÓN DE DRAGO SARA JULIA. Destaca que el organismo fiscal no tuvo en cuenta el aislamiento social preventivo y obligatorio vigente en oportunidad de llevarse a cabo la fiscalización, que no permitía acudir a los lugares de trabajo, ante la omisión de respuestas a las circularizaciones remitidas al domicilio fiscal y legal.

A su vez, menciona que al notificar el inicio de la inspección en el domicilio fiscal una persona comunicó el fallecimiento de la Sra. Drago, lo que demostraría el desarrollo previo de la actividad declarada por el proveedor. Deja constancia que los funcionarios fiscales decidieron no concurrir al domicilio alternativo por considerar la zona peligrosa. Controvierte que estas condiciones hayan sido suficientes para impugnar el crédito

fiscal y puntualiza que las facturas del proveedor son las que mayor crédito fiscal generaron de la totalidad de operaciones impugnadas.

Con relación al proveedor QUIRAK S.A. y el resto de proveedores, indica que estos no contestaron los requerimientos y que los elementos tenidos en cuenta por el ente fiscal correspondieron a datos informáticos de las bases del organismo.

Señala que dentro de los considerandos de la resolución en crisis no se advierte que se hayan cuestionado ni las operaciones ni los pagos, toda vez que los servicios fueron prestados y las mercaderías adquiridas.

Explica los requisitos que permiten generar el crédito fiscal.

Indica que no puede atribuírsele responsabilidad por circunstancias particulares de los proveedores con los que operó y que no tiene la facultad para fiscalizar a cada uno de ellos. Cita diversa jurisprudencia que apoya sus argumentos. Subraya que aportó los documentos de las operaciones y los datos de contacto de los proveedores cuestionados al momento de contestar la vista.

Respecto a la multa aplicada, cuestiona que no fue evaluado por la Administración el elemento subjetivo que configura la sanción endilgada, habiendo sido necesario una

Por último, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se declare la nulidad de las actuaciones por no estar debidamente fundamentado el acto administrativo apelado.

II.- Que a través de IF-2022-50521556-APN-DTD#JGM contesta el recurso la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirme la resolución recurrida, con imposición de costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

III.- Que mediante PV-2022-131205137-APN-VOCII#TFN se abrió a la causa a prueba. Luego, en PV-2023-117860509-APN-VOCII#TFN, ante la inactividad de la recurrente, se dio por decaído su derecho para producirla.

Finalmente, a través de PV-2026-87314297-APN-VOCII#TFN se elevaron las presentes actuaciones a consideración de la Sala “A” y en IF-2026-91315772-APN-VOCII#TFN se pusieron los autos para dictar sentencia.-

IV.- Que sentado lo que antecede, corresponde establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

En principio, cabe señalar que la recurrente es una sociedad, cuya actividad principal es la de “Servicio de transporte automotor de cargas N.C.P.” y secundaria la de “venta al por mayor de productos intermedios N.C.P., desperdicios y desechos de papel y cartón”.

Del informe final de inspección obrante a fs. 313/336 del legajo principal de los antecedentes administrativos (vid. IF-2022-50875170-APN-DTD#JGM e IF-2022-50875275-APN-DTD#JGM) y los argumentos esbozados por el juez administrativo en la resolución recurrida, surgen los motivos por los que se observaron las operaciones con los mencionados proveedores, a saber:

1.- GRAMAJO OSCAR NORBERTO: Declaró como actividad principal “Mantenimiento y reparación de motor, mecánica integral” y como secundarias, las de “Reparación y pintura de carrocerías, colocación y

reparación de guardabarros y protecciones exteriores" y "Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores".

Las facturas observadas corresponden a servicios mecánicos en automotores, correspondientes al periodo fiscal 05/2016.

En el domicilio fiscal declarado operaba un quiosco y su madre manifestó ser la titular.

Poseía acreditaciones bancarias en el periodo 2011 y 2012. No registró propiedades y se localizaron registrados tres automotores.

Surgen informadas remuneraciones hasta el año 2011 y no tenía empleados declarados.

No contestó ninguno de los requerimientos efectuados.

Presentó declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2012 a 2014 y del Impuesto al Valor Agregado por los períodos 10/2012 a 09/2016, con una relación Débito Fiscal/Crédito Fiscal igual a uno y saldos técnicos a su favor. No se registraron pagos de los impuestos.

Los montos de compras que surgen de sus facturas electrónicas no tenían relación con los montos de ventas informados ni con los registrados en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado.

La recurrente solamente acompañó una Orden de Pago y un Recibo Oficial en donde surge que las operaciones fueron canceladas en efectivo, con transferencias y cheques de terceros. No aportó comprobantes respaldatorios o extractos bancarios de las transferencias, no aportó registro de los cheques, no efectuó retención al proveedor y no aportó registro contable al manifestar que no poseían Libro Diario General.

Con sustento en los elementos colectados por administración fue cargado en la base e.Apoc con la condición "Con resistencia a la fiscalización", en fecha 07/06/2016.

2.- ENRÍQUEZ GRACIELA ESTER: Declaró como actividad principal "Servicio de transporte automotor de cargas".

Las facturas observadas correspondían a servicios de fletes en el periodo fiscal 12/2015.

No registraba presentaciones de DDJJ en el Impuesto a las Ganancias. Las del Impuesto al Valor Agregado fueron presentadas desde el periodo fiscal 04/2015 a 02/2016 con una relación débito fiscal y crédito fiscal cercana a uno. La última (07/2016) fue presentada en cero. No se registran pago de ninguno de los impuestos.

No poseía propiedades. Poseía una motocicleta y un automotor adquirido el 20/04/2017.

Registraba titularidad de cuentas bancarias, pero con escasas acreditaciones informadas. No poseía empleados.

Se realizaron dos requerimientos, que no fueron cumplidos.

No fue localizado ni en su domicilio fiscal ni en el alternativo. Se constató que en el domicilio fiscal había una propiedad particular de características modestas que no representaría el nivel de facturación.

De las cuatro usuarias de esta firma circularizadas, dos no contestaron y otras dos fueron devueltas por mudanza.

Al consultar Factura Electrónica – Informado (Compras)- no surgieron operaciones informadas en el periodo 2015 y solamente dos en el periodo 2016. En cuanto las ventas totalizaron un monto total de $36.861.499,86.

En el periodo en el emitió la factura era titular únicamente de una motocicleta, siendo un vehículo no apto para desarrollar su actividad declarada de “servicio de transporte automotor de cargar N.C.P”.

La recurrente no aportó documentación sobre el pago de dicha operación, no efectuó retención al proveedor y no aportó registró contable.

Fue cargado en la base e.Apoc con la condición “Sin capacidad económica”, en fecha 01/09/2016.

3.- FERNÁNDEZ JUANA MARÍA: Declaró como actividad principal “Recuperación de materiales y desechos no metálicos” y como actividad secundaria, “Servicio de transporte automotor de cargas”.

Las facturas observadas correspondían a servicios de transporte, fletes y logística en el periodo fiscal 11/2015 y 05/2016.

Se le requirió información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente al domicilio fiscal y legal, habiendo sido devueltos los sobres. Lo mismo ocurrió al requerirle al autorizado del proveedor, por ser domicilio inexistente.

Declaró ventas en el Impuesto al Valor Agregado, por los períodos 2014, 2015 y 2016.

No poseía propiedades ni automotores. No declaró empleados en relación de dependencia.

Registraba cuentas bancarias en el Banco Macro, con últimas acreditaciones informadas en fecha 02/2014.

Se dejó constancia que el 20/05/2016 fue localizada la Sra. Fernández María Juana en su domicilio fiscal, quien manifestó que ella y su hija fueron inscriptas ante el organismo fiscal por una persona conocida de su hija a cambio de una suma de dinero. A su vez, dijo que no realizaba operaciones comerciales, no tenía capacidad comercial, desconocía todas las firmas que pudieran haber usado en sus nombres y que solamente conocían a la persona que les hizo firmar papeles.

Presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2013 y 2014, y declaraciones juradas de IVA hasta el período 09/2016, con una relación entre el débito fiscal y crédito fiscal cercana o igual a uno. No registró pago de impuestos.

Conforme la consulta a Factura Electrónica - Informante (Ventas), se observaron los importes totales de venta fueron para los períodos fiscales 2014, 2015 y 2016. En Factura Electrónica - Informado (Compras), no surgió información para el período 2014; existen dos operaciones informadas para el período 2015 y catorce operaciones informadas para el período 2016. En el último periodo mencionado, la operación más relevante fue con el proveedor Secchi Roberto Oscar, que también fue cargado en la base e.Apoc.

A través del Régimen Informativo de la R.G. Nº 3.685/14, no surgió información de Compras para los períodos fiscales 2014 y 2015 y solo dos operaciones informadas para el período fiscal 2016.

La fiscalización constató que en estos periodos el monto de ventas facturadas no se vinculaba con las compras, retenciones sufridas, ni las acreditaciones bancarias.

La última solicitud de impresión de comprobantes fue el 16/10/2015.

La recurrente aportó Orden de Pago, en la cual se detalla la forma de cancelación mediante entrega de gasoil, efectivo y cheques de terceros. No efectuó retenciones ni aportó registro contable.

Por los motivos expuestos, fue cargado en la base e.Apoc con la condición “Sin capacidad económica”, en fecha 01/06/2017.

4.- DÍAZ SEBASTIÁN ANDRÉS: La actividad declarada es “Servicio de transporte automotor de cargas”. No posee actividades secundarias.

Los servicios facturados en las facturas objeto del ajuste consisten en servicios de fletes, por los periodos fiscales 03/2016 y 04/2016.

Se le requirió información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente al domicilio fiscal y legal, habiéndose devuelto el sobre por “plazo vencido no reclamado”.

No registraba inmuebles. Era titular desde el 26/06/14 de un automotor.

En cuanto al Régimen Informativo s/R.G. Nº 3685/14, existía escasa información de compras para los períodos 2015 y 2016.

No presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias ni de Bienes Personales. Presentó declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por los períodos 07/2014 a 06/2016. De allí se desprende que desde 07/2014 a 03/2015 no exteriorizó débitos fiscales, desde el 04/2015 a 06/2016 la relación débito fiscal y crédito fiscal era cercana o igual a uno y en todos los períodos determinó saldo técnico a su favor, excepto en el período 02/2016 en que determina Impuesto a favor del ente fiscal. No efectuó pago de impuestos.

Se encontraba informado como empleado durante los períodos 2007 a 2013 y 2016. No poseía empleados en relación de dependencia.

Sufrió escasas retenciones y percepciones en relación a las ventas facturadas. No había consumos relevantes informados ni consumos con tarjetas de crédito y débito.

No informó en Citi Compras, mientras que realizó presentación de Citi Ventas desde los periodos 07/2014 a 12/2014 pero sin movimiento.

Del requerimiento a dieciséis usuarios del proveedor se obtuvieron respuestas de trece, quienes aportaron documentación de las operaciones y pagos. En dos de los que no contestaron el sobre fue devuelto por mudanza y el ultimo correspondía a la Sra. Fernández, Juana María, también cargada en la base e.Apoc, por las razones relatada supra y también proveedora de la recurrente.

Poseía una caja de ahorro en el Banco de Galicia y Buenos Aires, cerrada el 21/10/2011 y una Cuenta Fondo de Desempleo con alta el 24/11/2010. No se obtuvo información de acreditaciones bancarias en la base e.Fisco.

Se observó que el monto de ventas facturado no se condice con las compras, retenciones sufridas ni acreditaciones bancarias.

La recurrente registró en el Libro IVA Compras, períodos 03/2016 y 04/2016, las facturas de Díaz Sebastián

Andrés y aportó copia de las mismas. También acompaño Orden de Pago del 10/05/2016 sin constar los números de facturas y un recibo del 16/05/2016 que detalla la forma de pago (gasoil, efectivo y cheques de terceros). No efectuó retenciones ni aportó registros contables.

A partir de los elementos reseñados fue incorporado en la base e.Apoc con la condición “Sin capacidad económica”, en fecha 04/08/2016.

5.- CISNEROS DAMIÁN GUILLERMO: Declaró como actividad principal “Servicio automotor de cargas” y secundaras, “Venta al por menor de materiales de construcción”.

Las facturas observadas correspondían a los períodos 04/2016 y 05/2016 y eran por servicios de fletes.

Ante el requerimiento de información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente, dirigidas a los domicilios fiscal y legal, el resultado fue nulo toda vez que los sobres fueron devueltos por plazo vencido no reclamado.

No registraba inmuebles. Poseía seis automotores y una motocicleta.

La última presentación de declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondió al período 09/2016. A partir de un resumen de sus declaraciones juradas los actuantes pudieron advertir que la relación débito y crédito fiscal era cercana o menor a uno. Por su parte, la última presentación de declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondió al período fiscal 2009. No se registra pago de impuestos desde el año 2008.

No registra cuentas bancarias, lo que fue considerado incongruente con el volumen de ventas facturado. No poseía empleados declarados para el desarrollo de la actividad ni vehículos propios para prestar la actividad declarada.

Se verificó que los importes de retenciones y percepciones no guardan relación con los montos de ventas facturados. Asimismo, los volúmenes de compras o contrataciones no guardaban relación con la facturación emitida.

Los actuantes concluyeron que carecía de capacidad financiera para vender bienes y prestar los servicios facturados, máxime cuando no operaba con cuentas bancarias.

La recurrente registró en el Libro IVA Compras las facturas bajo análisis. Aportó copia de éstas y también órdenes de pago de donde surgía que fueron canceladas mediante la entrega de gasoil, efectivo, cheques de terceros y cheques propios del Banco Patagonia. Sin embargo, no efectuó retenciones ni aportó registros contables.

Por las razones relatadas, el ente fiscal cargo al proveedor en la base e.Apoc con la condición “Sin capacidad económica”, en fecha 01/12/2016.

6.- SCHULLER JORGE ERNESTO: Declaró como actividad principal “Mantenimiento y reparación del motor, mecánica integral” y como actividades secundarias “Reparación y pintura de carrocerías, colocación y reparación de guardabarros y protecciones exteriores”; “Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores”; “Reparaciones eléctricas del tablero e instrumental, reparación y recarga de automotores”; “Reparaciones eléctricas del tablero e instrumental, reparación y recarga de baterías, instalación de alarmas, radios, sistemas de climatización”.

Las facturas que instrumentaron las operaciones en cuestión son de fecha 25/04/2016 y 24/06/2016, y se facturaron “servicios mecánicos en automotores”.

Se le requirió información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente, mediante correo postal a los domicilios fiscal, legal y alternativo. Uno de los sobres fue devuelto por cambio de domicilio y otro fue recibido sin obtener respuesta.

Poseía activos desde 08/2002 su inscripción en los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y Aportes Seguridad Social Autónomos. Sin embargo, este último fue dado de baja definitiva desde 08/2018 por fallecimiento. Solamente registró un pago en el Impuesto al Valor Agregado por el período 01/2016 y por el período 02/2016.

Tuvo cuentas bancarias activas entre febrero y julio de 2013 en el Banco de la Nación Argentina y Banco Macro. No se poseía información de acreditaciones bancarias.

Ante la notificación del inicio de inspección en el domicilio fiscal, fueron atendidos por una mujer sin identificar, quien manifestó ser la encargada del edificio y que el Sr. Schuller hacía años no vivía allí y desconocía su paradero.

Presentó declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado desde 04/2013 a 04/2016 con una relación débito fiscal y crédito fiscal igual o cercana a uno. La última declaración jurada del Impuesto a las Ganancias presentada correspondió al período fiscal 2014.

No se encontraba registrado como empleado ni como empleador. No poseía bienes registrables y en octubre de 2016 vendió un vehículo automotor.

Del Régimen informativo de Compras y Ventas surgen Ventas en 2015 por $ 30.212.164,82 y en 2016 por $ 44.016.282,29. Emitió 1983 Facturas Electrónicas desde 01/2016 a 11/2016 por un importe total de $ 81.710.798,93 (fs. 44). Se observaron Retenciones sufridas en Ganancias e IVA en los años 2013 a 2016 por importes que no resultan acordes a las ventas (fs. 34 a 36).

Poseía su CUIT inactiva desde enero de 2017, que fue cancelada. No estaba informado como consumidor relevante, ni en el Régimen de Pago de Expensas ni como usuario de tarjetas de crédito ni como cliente de medicina prepaga.

La recurrente registró las facturas en el Libro IVA Compras, por los períodos 04/2016 y 06/2016 y brindó copia de las mismas. Asimismo, aportó órdenes de pago donde se informa que las facturas fueron canceladas a través de retiro de repuestos, cheques de terceros y propios del Banco Patagonia. No efectuó retenciones ni aportó registro contable.

Con los elementos colectados se resolvió su inclusión en la base e.Apoc con la condición “Sin capacidad económica”, en fecha 23/05/2017.

7.- ALBOR FABIO EZEQUIEL: Se encontraba inscripto como prestador de “Servicios de cooperativas cuando realizan varias actividades”.

La factura observada fue en fecha 25/04/2016, habiéndose facturado servicios mecánicos en un camión.

Se le requirió mediante correo postal dirigido a sus domicilios fiscal y legal, información sobre las operaciones

comerciales realizadas con la recurrente, sin haber obtenido respuesta a pesar de sus recepciones.

Poseía como impuestos activos el Monotributo y el Monotributo Autónomo desde 10/2016. Se dio de baja definitiva en Ganancias, Impuesto al Valor Agregado y Aportes Seguridad Social Autónomos desde 09/2016. Se registra presentación de declaración jurada del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2014, sin determinar impuesto. Presentó declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado hasta el período 06/2016, excepto el período 02/2016, con saldos a su favor y una relación debito fiscal y crédito fiscal igual o cercana a uno. No registró presentaciones de declaraciones juradas en Aportes de Seguridad Social.

No poseía bienes registrables ni cuentas bancarias.

En CITI Compras (Informados), no se informaron movimientos mientras que en CITI Ventas (Informados), constaban presentaciones sin movimiento, por los períodos 07/2014 a 12/2014.

Se advirtieron escasas retenciones en los Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias en los períodos fiscales 2015 y 2016. No se verificaron consumos relevantes.

No se constató la declaración de personal a cargo. Registró ingresos en relación de dependencia en el período 2017. Sólo registró pagos en el Monotributo, por los períodos 2016 y 2017.

A partir de la consulta a Factura Electrónica–Informante, se observó que los importes de ventas facturados no se condecían con las retenciones y/o percepciones sufridas, ni con las acreditaciones bancarias.

los conceptos facturados no se correspondían con la actividad declarada por el proveedor.

La recurrente registró la factura en el Libro IVA Compras, por el período 04/2016, y aportó copia de la misma. Aportó Orden de Pago del 04/05/2016 en la que detallaba como forma de pago en efectivo y cheque propio del Banco Galicia y Buenos Aires. A su vez presentó un recibo del 04/05/2016. Por otra parte, no efectuó retención y no aportó registros contables.

A partir de la información obtenida por los funcionarios se resolvió su carga en la base e.Apoc con la condición “Usina de única actividad venta de facturas”, en fecha 01/09/2016.

8.- SUCESIÓN DE DRAGO SARA JULIA: Se encontraba inscripta en “Ventas al por mayor de artículos para la construcción” como actividad principal. Como actividades secundarias declaró “Movimiento de suelos y preparación de terrenos para obras”; “Servicio de transporte automotor de cargas” y “Venta al por mayor de pescado”.

Las facturas emitidas por la contribuyente que se encuentran en discusión en autos fueron registradas por la recurrente en el Libro IVA Compras. Son 120 facturas emitidas por Drago, Sara Julia y Sucesión de Drago Sara Julia durante los períodos 08/2015 a 02/2017. Los conceptos facturados eran de fletes diversos y no aportó copia de la totalidad de las mismas. También aportó órdenes de pago por algunas de las facturas, surgiendo que fueron canceladas mediante cheques de terceros y cheques propios del Banco Patagonia, del Banco de Galicia y Buenos Aires. No efectuó retenciones ni aportó registros contables.

Los funcionarios fiscales requirieron mediante correo postal dirigidos a los domicilios fiscal y legal, información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente, sin haber obtenido respuesta.

Se encontraban activas sus inscripciones en los impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado desde 03/2006 y

Regímenes de Información desde 09/2015. Tuvo baja definitiva en Aportes Seguridad Social Autónomos desde 05/2010, por fallecimiento el 30/05/2010 y en Empleador-Aportes Seguridad Social desde 12/2013, en donde se presentaron declaraciones juradas sin empleados.

No poseía bienes muebles e inmuebles operativos, ni recursos humanos, ni se observó en los domicilios visitados infraestructura para desarrollar las actividades que declara.

Ante la visita al domicilio fiscal a fin de notificar el inicio de inspección y requerimiento impositivo, fueron atendidos por una mujer quien dijo ser propietaria del inmueble, y manifestó que la Sra. Drago vivió en ese domicilio y falleció hacía 5 años, que no tenía relación con la nombrada y que eran sus hijos quienes desarrollaban la actividad. El domicilio alternativo no fue visitado por encontrarse en un barrio inseguro y por estar los datos incompletos.

No pudo ser contactado el administrador judicial de la sucesión. Si bien se presentó su hijo, solo comunicó que gestionó en la Agencia Trelew la habilitación del local y aportó copia del trámite. Sin embargo, los actuantes pudieron constatar que estaba ocupado por un taller recreativo cuyo personal no conoce a dicha persona.

La Municipalidad de Trelew (Provincia de Chubut) informó que no se registraban habilitaciones comerciales a nombre de la Sra. Sara Julia Drago o la Sucesión Sara Julia Drago. Fue dada de baja de oficio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con inicio de actividades el 20/03/2006, por falta de presentación de bases imponibles

El Banco Credicoop informó la existencia de una cuenta corriente, con fecha de apertura 09/12/2013, registrada a nombre de Sucesión Drago Sara Julia. El firmante de la misma fue el poderdante y administrador de relaciones de clave fiscal. Al no surgir documentación que acredite actividad comercial en cabeza de la Sucesión, no se pudo determinar el origen de las acreditaciones bancarias en los períodos 2013 a 2016.

Se aportaron solo órdenes de pago de algunas facturas de las que surge que las mismas fueron canceladas mediante cheques de terceros y propios del Banco Patagonia S.A. y del Banco Galicia y Buenos Aires S.A.

Con respecto a los cheques de terceros, BAM S.R.L. no aportó registro de acuerdo a lo indicado en el art. 5, de la RG N° 1547/03 y su Anexo.

No se efectuaron retenciones en oportunidad de cancelar las operaciones.

Durante la fiscalización no se aportó registros contables.

En atención al resultado de la fiscalización se resolvió cargar a la contribuyente en la base e.Apoc con la condición “Sin capacidad económica”, en fecha 30/01/2017.

9.- QUIRAK S.A.: Se encontraba inscripto en “Venta al por mayor de combustibles y lubricantes para automotores”.

La recurrente registró las facturas en el Libro IVA Compras por los períodos 04/2016 y 07/2016, con fechas 30/04/2016 y del 26/07/2016. Los conceptos facturados fueron litros de gasoil de grado 2. A su vez, aportó copia de las facturas y órdenes de pago, en donde se detalló que las formas de pago fueron con cheques propios del Banco Galicia y Buenos Aires en una de ellas y en la otra con efectivo y cheques de terceros. No efectuó retenciones ni brindó registros contables.

Los funcionarios fiscales requirieron -mediante correo postal a los domicilios fiscal, legal y alternativo-

información sobre las operaciones comerciales realizadas, habiéndose devuelto los sobres sin obtener respuesta.

Se encontraba inscripto en los impuestos activos de Ganancias, al Valor Agregado y Regímenes de Información desde 08/2014 y en Ganancia Mínima Presunta desde 01/2015. Fue dado de baja definitiva en Empleador-Aportes Seguridad Social desde 04/2015, por declaraciones juradas sin empleados, y en Bienes Personales - Acciones o Participaciones desde 12/2017, por baja de oficio.

Se concurrió al domicilio fiscal, el cual era un inmueble que aparentaba ser una casa particular, y no atendió ninguna persona. Además, se visitó el domicilio legal donde atendió por portero eléctrico una persona que no se identificó. Manifestó no conocer a la firma y que en ese lugar funcionaba un estudio jurídico.

Posteriormente, los funcionarios contactaron al contador y al autorizado del proveedor, quienes se notificaron del inicio de inspección y el requerimiento impositivo. Se presentó multinota y se aportó el Subdiario de IVA Compras por los períodos 08/2014 a 08/2015, 10/2015, y 12/2015 a 03/2016. También se informó que: *"…La actividad desarrollada por la firma Quirak S.A., es venta al por mayor de combustible con habilitación en la Secretaría de Energía. Nos dedicamos a la venta al por mayor de combustible con habilitación en la Secretaría de Hacienda bajo la modalidad de Comercializador (venta a granel mayorista). Las actividades se iniciaron en septiembre 2014 por lo cual agosto fue presentado sin movimiento…"*.

Dos de sus proveedores circularizados manifestaron que no realizaron operaciones con la firma fiscalizada.

De las facturas de compra aportadas por la contribuyente, se observa que ciertos proveedores presentaban inconsistencias, tales como estar incluidos en la base e.Apoc, CUIT inactiva o cancelada y falta de presentaciones de declaraciones juradas.

Los integrantes de la sociedad registraban marca en PUC "impuestos con baja de oficio por Decreto" y uno de ellos poseía CUIL.

Presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2014 y 2015, con saldo a favor. No declaró empleados.

Las acreditaciones bancarias eran menores a los montos facturados en IVA en los períodos fiscales investigados.

Registró información de factura electrónica de proveedores poco significativa, en relación a las compras declaradas en IVA. Además, las compras realizadas de combustibles no guardaban relación con los montos de ventas facturadas. Sufrió escasas retenciones y percepciones en relación a las ventas realizadas, durante los períodos 2014 a 2016 y registró pagos de impuestos exiguos.

Se concluyó que en atención a la cantidad de litros de combustible vendido que constaban en las facturas y la compras que registraban los proveedores informados, indican la imposibilidad de haberse realizado las operaciones pues no se pudo constatar la real existencia de la mercadería.

Por ello, se incorporó en la base e.Apoc con la condición "Sin capacidad económica", en fecha 04/07/2016.

10.- SECCHI ROBERTO OSCAR: Declaró como actividad principal "Servicio de transporte automotor de cargas" y como actividades secundarias, "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de cuerpos de dirección en sociedades excepto las anónimas", Ventas al por mayor de artículo de ferretería y materiales eléctricos" y "Venta al por menor de artículos de ferretería y materiales eléctricos".

La recurrente registró en el Libro IVA Compras por el período 05/2016 la única factura emitida por el proveedor el 26/05/2016 y aportó copia de la misma. El concepto facturado fue de “fletes realizados mes de mayo”. A su vez, aportó Orden de Pago donde surge que la factura fue cancelada con gasoil, cheques de terceros y propios del Banco Patagonia. No efectuó retención al momento de cancelar la operación ni aportó registros contables.

Los funcionarios fiscales requirieron, mediante correo postal, a los domicilios fiscal, legal y alternativo, información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente, y los sobres fueron devueltos por “plazo vencido no reclamado”.

Contaba con los impuestos activos de Ganancias y Aportes Seguridad Social Autónomos desde 01/2016 y valor agregado y regímenes de Información desde 03/2016.

Frente a la notificación del inicio de la inspección y un requerimiento impositivo al proveedor, se dejó constancia de su incomparecencia.

No poseía propiedades y registró dos automotores. Registraba una cuenta corriente con acreditaciones bancarias en 2014, 2015, y 2016. No poseía empleados en relación de dependencia.

La última declaración jurada del impuesto al valor agregado presentada –en cero- correspondió al período 05/2015 y en el impuesto a las ganancias, correspondió al período fiscal 2013. No se registraron retenciones practicadas. Durante los períodos 03/2016 a 10/2016 se observaron ventas con la emisión de 1.344 Facturas Electrónicas.

De la circularización a siete clientes, dos de ellos manifestaron no haber operado con el proveedor.

Se concluyó que el monto de ventas facturadas por el proveedor durante el periodo fiscal 2016 no son acordes con las retenciones sufridas ni con las acreditaciones bancarias.

Se lo incorporó en la base e.Apoc con la condición “Sin capacidad económica”, en fecha 29/11/2016.

11.- PÁEZ EZEQUIEL IGNACIO: Declaró como actividad principal el “Mantenimiento y reparación del motor, mecánica integral”. Como actividades secundarias declaró: “Fabricación de productos elaborados de metal”; Recuperación de materiales y desechos metálicos”; “Fabricación de productos metálicos de tornería y/o matricería” y “Fabricación en industrias básicas de productos de hierro y acero”.

La recurrente registró en el Libro IVA Compras por el período 11/2015, una factura del 23/11/2015 emitida por el proveedor y aportó copia de la misma. El concepto facturado fue “reparación y cambio de máquinas y elásticos en semi 3 ejes”. Si bien no aportó documentación sobre el pago, en la copia de la factura acompañada existe anotación que indica que fue cancelada mediante cheque propio del Banco de Galicia. No efectuó retención al momento de cancelar la operación ni aportó registros contables.

Se requirió mediante correo postal al domicilio fiscal y legal información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente, y si bien fue recibida no se obtuvo respuesta.

Registraba baja definitiva en impuesto a las ganancias, al valor agregado y Aportes Seguridad Social Autónomos desde 08/2016. Presentó declaraciones juradas de IVA únicamente por los períodos fiscales 03/2016 y 04/2016, sin movimiento. La relación entre el débito Fiscal y crédito fiscal era de cero. No presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias. No registró pagos de impuestos.

Al notificar en el domicilio fiscal el inicio de inspección, se constató que era una vivienda precaria. Los actuantes fueron atendidos por el Sr. Páez, que manifestó que era su domicilio familiar, que le habían avisado de la existencia de una causa judicial en el juzgado de Quilmes en su contra y un contador conocido le expresó que "no pasaba nada". Se negó a suscribir el acta y recibir documentación.

Registró la emisión de 181 facturas electrónicas durante los períodos fiscales 10/2015 a 02/2016, con montos que no se condicen con su situación patrimonial.

No es informado como titular de cuentas bancarias, ni como titular de bienes registrables. No declaró empleados en relación de dependencia.

No existía información sobre Retenciones/Percepciones practicadas. Sufrió escasas retenciones/percepciones en relación a las ventas facturadas-Sicore Ganancias, por los períodos fiscales 2015 y 2016.

Con los elementos recabados se concluyó que correspondía incluirlo en la base e.Apoc con la condición "Sin capacidad económica", en fecha 06/01/2017.

12.- AR LOGÍSTICA y DISTRIBUCIÓN DE EDITORIALES S.R.L.: Declaró como actividad principal "Servicios de información" y como actividades secundarias: "Venta al por mayor de mercancías" y "Venta al por mayor de artículos de ferretería y materiales eléctricos".

La recurrente registró en el Libro IVA Compras por el período 11/2015 una factura del 23/11/2015 emitida por el proveedor y aportó copia de la misma. El concepto facturado fue la adquisición de cubiertas. No aportó documentación respecto del pago, no efectuó retención a la firma ni aportó registro contable.

Los actuantes requirieron mediante correo postal, información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente al domicilio fiscal y legal, sin obtener respuesta.

Se encontraba activo en el impuesto a las ganancias y regímenes de información desde 07/2013 y en el impuesto al valor agregado desde 08/2015.

No se localizó a la firma en el domicilio fiscal/legal/real. En dicha dirección también se estableció como domicilio el de otra empresa. De las consultas a los sistemas del organismo fiscal, el representante legal del proveedor era socio en otra firma (Rioplatense Importadora y Exportadora S.R.L.) y el contador era el mismo en ambas sociedades.

Su CUIT fue limitada en los términos de la R.G. AFIP Nº 3832/16 con motivo "CUIT LIMITADA - Incluida en la Base de Contribuyentes No Confiables".

La única declaración jurada del impuesto a las ganancias presentada correspondió al período fiscal 2013 y no se declararon movimientos. En el impuesto al valor agregado registra solo dos presentaciones, por el período 09/2015 (sin movimientos) y por el período 10/2015, con escaso saldo a pagar. La relación débito fiscal y crédito fiscal fue de 1,25. No registró pagos de impuestos. No registró presentaciones de otros impuestos.

No declaró personal en relación de dependencia. No poseía Bienes Registrables y era titular de cuentas corrientes en el Banco Credicoop y Santander Rio, con acreditaciones únicamente en el periodo 2014.

Ante la consulta a la base Citi Compras y Citi Ventas, no surgió información. Del módulo Facturas Electrónicas - Informante (Ventas) para los períodos 10/2015 a 02/2016 se informaron 254 comprobantes emitidos. Respecto de

las compras, surgió a partir de facturas electrónicas e información de terceros una sola operación en 08/2016.

Por lo expuesto, se concluyó que el monto de ventas facturadas no se condecía con las compras, retenciones/percepciones sufridas ni las acreditaciones bancarias.

En mérito a la información obtenida fue cargado en la base e.Apoc con la condición “Sin capacidad económica”, en fecha 03/04/2017.

13.- FERNÁNDEZ HERNÁN FÉLIX: Se encuentra inscripto en “Venta al por menor de cámaras y cubiertas” y declaró como actividades secundarias: “Mantenimiento y reparación de motor”, “Mecánica integral” y “Fabricación de productos elaborados de metal”.

La recurrente registró en el Libro IVA Compras por los períodos fiscales 03/2016, 04/2016, 06/2016, 07/2016 y 09/2016, las facturas emitidas por el proveedor en fechas 23/04/2016, 24/06/2016, 18/07/2016, del 01/09/2016, y aportó copia de las mismas, excepto una sola de ellas, sobre la que tampoco aportó documentación de pago. Los conceptos facturados fueron de arreglos mecánicos, neumáticos y cubiertas.

Aportó Ordenes de pago, en donde se apreciaba que las formas de pago fueron mediante efectivo, anticipo, cheques propios del Banco Patagonia, Galicia y Buenos Aires y cheques de terceros. No efectuó retenciones ni aportó registro contable.

Se le requirió información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente al domicilio fiscal/legal y alternativo, sin obtener ninguna respuesta.

Se encontraba activo en los impuestos a las ganancias, al valor agregado, regímenes de información y aportes de la seguridad social-autónomos desde 10/2015 y en empleador-aportes seguridad social desde 06/2016. Posee baja definitiva en monotributo y monotributo autónomo desde 09/2015.

Presentó declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales 10/2015 a 12/2015 en cero y por los períodos fiscales 01/2016 a 10/2016, en las que se observó una relación débito fiscal y crédito fiscal igual a 1. En el impuesto a las ganancias solo presentó declaración jurada por el período fiscal 2015, sin movimientos. Se detectó la existencia de retenciones en el impuesto a las ganancias en los años 2016 y 2017.

No poseía bienes registrables. Se constató que contaba con dos cajas de ahorro, una cuenta de fondo de desempleo en el Banco Nación y una cuenta corriente en el Banco Credicoop. Las únicas acreditaciones bancarias correspondieron a los años 2009 y 2013.

No declaró empleados. Registró ingresos como empleado en relación de dependencia desde el año 2007 al año 2013.

Registró la emisión de 1407 facturas desde 01/2016 a 11/2016. Ante la consulta a diversos clientes del proveedor sobre las operaciones realizadas, se constató que se trataba de venta de cubiertas, llantas, algunos materiales como perfiles, chapas y algún servicio de mano de obra mecánica. Sin embargo, también se acreditó la ausencia de razonabilidad en que una persona sin personal bajo relación de dependencia posea la capacidad para prestar la magnitud de las operaciones facturadas, al no haber acreditaciones bancarias que lo contrasten.

Se concluyó que el monto de venta facturado en el periodo fiscal 2016 no concordaba con las retenciones/percepciones sufridas ni con las acreditaciones bancarias.

Con sustento en la información recabada se la incluyó en la base e.Apoc con la condición “Sin capacidad económica”, en fecha 05/12/2016.

14.- ARIAS NICOLÁS JULIO: Declaró como actividad principal “Servicio de transporte automotor urbano de cargas” y como actividades secundarias: “Venta al por mayor de mercaderías”; “Construcción, Reformas y reparación de edificios no residenciales” y “Reparacion y mantenimiento de maquinaria de uso general”.

La recurrente registró en el Libro IVA Compras, por los períodos 08/2016 y 09/2016, facturas emitidas por el proveedor del 23/08/2016, del 25/08/2016, del 29/08/2016 y aportó copia de las mismas. Se facturaron servicios de transportes realizados por terceros contratados. Aportó orden de pago en las que obran registrados los números de las facturas aportadas y el detalle de pago, mediante gasoil y cheques propios del Banco Patagonia. Omitió efectuar retenciones y no aportó registro contable.

Se le requirió información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente, al domicilio fiscal y legal, y si bien fue recibido por él mismo, no se obtuvo respuesta.

Se encontraba activo en los impuestos a las ganancias y al valor agregado desde 08/2016 y en Regímenes de Información desde 09/2016. Surgieron escasas retenciones sufridas en ganancias para los períodos fiscales 2016 y 2017.

Emitió 195 facturas electrónicas en los períodos 08/2016 a 12/2016 y 598 en los períodos 01/2017 a 12/2017.

Presentó declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias solamente por el período fiscal 2016 y fue en cero y por el impuesto al valor agregado, períodos 08/2016 a 11/2017, con una relación débito fiscal y crédito fiscal igual a 1. Registró pagos en el IVA por los períodos 08/2016 a 12/2016, mientras que no lo hizo por los períodos 01/2017 a 11/2017.

No poseía bienes registrables. No existían consumos relevantes informados. No se obtuvo información como empleador, ni información de acreditaciones bancarias. Fue informado como empleado de otra empresa, en el período 2014. No declaró empleados.

Ante el requerimiento a clientes del proveedor, surgió que los conceptos facturados fueron servicios de fletes, servicios de mantenimiento, venta de materiales como cables, gabinetes metálicos, perfiles de aluminio, cables de acero, latas de tinta para serigrafía, repuestos del automotor y conmutadores computarizados. Algunos de ellos no respondieron y dos firman manifestaron desconocerlo.

Por los hechos y constancias relatadas se lo cargó en la base e.Apoc con la condición “Sin capacidad económica”, en fecha 16/02/2018.

15.- FULL GROUP S.R.L.: Declaró como actividad principal, “servicios de almacenamiento y depósito” y como actividades secundarias: “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías”; “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”; “Servicios de publicidad” y “Mantenimiento y repración del motor”.

La recurrente registró en el Libro IVA Compras, por los períodos 08/2016 y 09/2016, facturas emitidas por el proveedor del 01/08/2016 y 01/09/2016, aportando copias de las mismas. Los conceptos facturados fueron de traslados y fletes. Aportó orden de pago en la que se registraron los números de las facturas aportadas y el detalle del pago, mediante anticipo, gasoil y cheques propios del Banco Patagonia. Omitió efectuar retenciones y no

aportó registro contable.

Se le requirió información sobre las operaciones comerciales realizadas con la recurrente al domicilio fiscal y legal, y no se obtuvo respuesta a pesar de su recepción.

Se encontraba activo en el Impuesto a las Ganancias, IVA y Regímenes de Información desde 09/2013 y en Empleador-Aportes Seguridad Social Ley 24.241 desde 10/2015.

El socio gerente de la firma aportó denuncia en la que denunció al contador público de la empresa por usar sus claves fiscales para facturarle a clientes desconocidos. En aquella, brindó un detalle de las operaciones desconocidas por el proveedor, en los períodos fiscales 2015, 2016 y 2017. En ese sentido, se pudo constatar que el proveedor negó las operaciones con la recurrente.

Ante una nueva fiscalización, no se pudo localizar a la firma en el nuevo domicilio fiscal denunciado. Nadie cumplió el requerimiento efectuado.

La firma no realizó transferencias electrónicas de los estados contables. En fiscalizaciones anteriores, el socio gerente manifestó que realizaba parte de su actividad con transportistas subcontratados de los que no surgía en la base de datos operaciones de compras con éstos, ni por facturas electrónicas recibidas, ni lo informado en el Registro R.G. 3685 como comprador.

Ante la consulta sobre el concepto por el cual fueron emitidas las facturas electrónicas en los períodos 2016 y 2017, se observa que incluso respecto a los clientes que fueron reconocidos por el socio gerente, los servicios prestados no se condicen con la actividad que fuera informada.

En cuanto las facturas electrónicas emitidas durante el período 2019, las mismas fueron en concepto de viáticos, publicidad y premios relacionados con la carrera profesional de un piloto de turismo de carretera, el cual era socio de la firma, y no con la actividad desarrollada. Asimismo, se emitieron facturas en concepto de insumos médicos, a partir de haber dado de alta una actividad relacionada con estas ventas en el mes de 08/2019.

Por último, rectificó las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y Ganancias durante el transcurso de la fiscalización, en las que exteriorizó sólo débitos fiscales en el IVA y sólo los ingresos por ventas en el impuesto a las ganancias. Los saldos que surgieron a pagar no han sido cancelados ni incluidos en planes de pago.

Fue cargado en la base e.Apoc con la condición “Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera.”, en fecha 05/04/2017.

Con sustento en los elementos colectados por la administración fiscal, relatados supra, se procedió a impugnar las operaciones realizadas por la recurrente con aquellos proveedores, que originaron créditos fiscales en el impuesto al valor agregado y, en consecuencia, se inició el procedimiento determinativo que culminó con la resolución apelada.

V.- Que, la recurrente esboza en su petitorio, la nulidad del acto venido en crisis, toda vez que -a su criterio- carece de fundamentación, argumentación que puede vincularse con la ausencia de causa y motivación.

Más allá de la escasa fundamentación de la recurrente, merece señalar que el acto aquí apelado debe reunir los elementos que la ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (artículo 8) y sustanciales (artículo 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que

son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad.

La recurrente entiende el organismo fiscal violentó dicho precepto al ignorar la obligación de fundamentar jurídicamente su decisión, circunstancia que se traduciría en la vulneración de su derecho de defensa.

Sentado ello, cabe adelantar que no le asiste la razón a la actora en su planteo.

En efecto, ante todo, debe señalarse que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas se verifica que se cumplió debidamente con las pautas establecidas en los arts. 17 y siguientes de la ley 11.683, toda vez que -mediante la resolución dictada, firmada por el Juez Administrativo-, surgen claramente los hechos tenidos en cuenta para impugnar las operaciones realizadas con los proveedores cuestionados, se le otorgó el plazo correspondiente de 15 (quince) días para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que estimare convenientes para la defensa de sus derechos, lo que así pudo hacer mediante su escrito de descargo presentado a fs. 283/299 de los antecedentes administrativos (vid. IF-2022-50875170-APN-DTD#JGM).

Ahora bien, en puntual contestación a su argumentación, como explica el Profesor Hutchinson, la motivación aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que, desde el punto de vista del particular, responde a la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que pueda conocer efectiva y expresamente los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto (Hutchinson, T., “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, Tº I, pag. 159). Asimismo, dicha obligación reposa en los principios republicanos que exigen juridicidad y razonabilidad e imponen a la administración la obligación de explicar sus actos.

No cabe duda que, para nuestra ley, todos los actos necesitan ser motivados, concepto que se desprende del citado precepto (art. 7, inc. 5 de la LPA), en tanto expresa que el acto administrativo deberá exponer **“en forma concreta las razones”** que llevan a su dictado y su alcance variará según los casos y circunstancias.

En definitiva, la motivación es la manifestación y justificación del comportamiento jurídico administrativo y si bien no debe confundirse con la causa, pues esta constituye los antecedentes de hecho y derecho del acto, se encuentran entrañablemente vinculadas a punto tal que el vicio de uno y otro no es indiferente para la existencia conjunta. En ese sentido, un acto podrá ser muy motivado, pero si la causa es ilegítima o falsa, de nada servirán las frases que lo justifiquen y motiven (vid. Coviello, Pedro José, “La Motivación del acto administrativo como medio de control judicial del ejercicio de las potestades discrecionales” en “El control de la Actividad Estatal”, I, Asociación de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 2016, pág. 130 y sgtes.).

Definida así la motivación, cabe advertir que como se dijo, la recurrente se limita a peticionar la declaración de nulidad del acto por carecer de fundamento como lo requiere la ley, sin exponer más argumentos ni agravios.

En esa dirección, es dable reiterar que tanto de la resolución que confirió vista como de la determinativa, se advierte una exposición clara y concreta de los hechos y el derecho que se tuvieron en cuenta para iniciar el procedimiento determinativo y concluir con el acto impugnado.

En consecuencia, corresponde rechazar la defensa articulada por el recurrente.

VI.- Que resulta pertinente destacar que la defensa de la actora consiste -fundamentalmente- en sostener que las operaciones y los servicios fueron realizados y que no puede endilgársele responsabilidad por las circunstancias fiscales de los proveedores.

Sobre el particular, 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 y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con los proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes mencionados, elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *"…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".*

En esa línea, cabe precisar que no se trata en la especie, de hacer cargo a la recurrente de los efectos de los incumplimientos de sus proveedores, sino de exigirle que acredite la realización de las operaciones con los sujetos involucrados en función de los diversos cuestionamientos efectuados por el Fisco.

VII.- Que, puntualmente, en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales cabe recordar la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en la que explicó que "de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la doctrina de la concurrencia de los elementos material- formales del crédito fiscal" (vid. por todos, "Impulso S.A.", 27/3/98). 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).

Este criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal entre otros, en las causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde 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”.

En esta inteligencia, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales.

VIII.- Que, en atención a lo expuesto, con relación a las operaciones cuestionadas respecto a los proveedores observados, cabe señalar que su impugnación resulta razonablemente efectuada. En efecto, el Fisco Nacional sustentó su pretensión objetiva a través de los hechos externos y razonables relatados en el informe de inspección y la resolución apelada, los que no han sido rebatidos por medio de prueba alguna en esta instancia ni en sede administrativa.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que “*... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones* (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re “Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI”, del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re “Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI”, del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, del 29/11/2012).

Y, agregó “*....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones* (conf. esta Sala, in re “Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento”, del 3-7-12; y “Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI”, del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa “Nidera SA”, expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa “Agrocomercial Ramallo SA”, expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)”.

De tal forma, corresponde concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones, al no ser sustentados por prueba fehaciente, resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran destruir las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada en autos. En efecto. El Fisco Nacional –como se dijo- no reposó su pretensión tan sólo en el incumplimiento de los deberes fiscales de los proveedores, sino en numerosas irregularidades que permitieron ponen en duda la veracidad de las operaciones, habida cuenta de la ausencia de capacidad económica y estructura para llevar adelante las actividades facturadas.

Es por ello que no resulta aplicable al caso la doctrina emanada del Fallo de esta Sala –en su anterior integración- recaído entre otros, en “Forgues, Gustavo Roberto”, pues en autos el ente fiscal no reposó el cuestionamiento de los proveedores sólo en la falta de ubicación de sus domicilios fiscales, sino en un conjunto de hechos –descriptos en el Considerando IV-.

En ese contexto, corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Con costas.

IX.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios liquidados en la resolución, toda vez que la recurrente no ha expresado agravios, corresponde su confirmación. Con costas.

X.- Que debe analizarse la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, incs. a), b), c) y d) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y respecto la cual la recurrente invoca la ausencia de análisis del elemento subjetivo imputado.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, "el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada". Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que *"El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas." (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones", Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).*

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

XI.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para el encuadre de la conducta del recurrente al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado, la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es -generalmente- el orden natural

de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre ("*presumtio sumitir ex so quo prelumque fit*"), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, "Metodología Jurídica", Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el artículo 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

XII.- Que en ese contexto doctrinario, cabe señalar que el acto administrativo impugnado imputa a la recurrente la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas al haber considerado que *"existe una grave contradicción entre el libro IVA Compras, documentación y las declaraciones juradas presentadas, dado que los créditos fiscales declarados superan a los registrados y los datos consignados en Libro IVA compras son inexactos, producto de computar créditos fiscales irreales respaldados con facturación apócrifa, otros carentes de documentación, o registrados por importes mayores a los consignados en comprobantes, declarar débitos fiscales por importes inferiores a los registrados en el Libro IVA Ventas, con inconsistencias según R.G. N.º 3685/14 y declarar retenciones/percepciones en exceso"*

A su vez, se remarca que la recurrente no haya acompañado el registro contable, ante la obligación de llevarlo por ser una Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Ello así, el juez administrativo utiliza las presunciones de los incs. a), b), c) y d) del artículo 47 de la ley 11.683 para acreditar el aspecto subjetivo (dolo) en la conducta desplegada por la recurrente, mediante una fundamentación referida a cada presunción en particular.

Finalmente, concluye que *"se verificó un daño al bien jurídico protegido, por el artículo 46 en base al artículo 47 incisos a), b) c) y d) de la Ley Procedimental y toda vez que la responsable no aportó pruebas que desvirtúen la imputación efectuada, corresponde aplicar la sanción establecida en la Ley de rito"*.

Es menester destacar que las presunciones aplicadas *"guardan un orden lógico entre los hechos económicos (entre los cuales se halla el imponible), sus comprobantes contables o documentos jurídicos destinados a servir de prueba de aquéllos, las registraciones o asientos, donde se sintetiza esa información, incluyendo el balance impositivo, donde esa síntesis se estructura en relación con la determinación de los impuestos. Cualquier interrupción en esa cadena, voluntaria o involuntaria, que ocasione o no perjuicio fiscal, por error o inexistencia de alguno de sus pasos daría por configurada la materialidad de un ilícito. Formal, si no hay perjuicio fiscal; material en caso contrario. A título de culpa, si no hay error excusable ni intencionalidad probada por prueba directa o presuncional; a título de dolo en la hipótesis contraria"* (Conf. L.N. Gurfinkel de Wendy y E.A. Russo, "Ilícitos tributarios", pág. 201 y sgtes).

En esa dirección, no puede decirse que el ente fiscal extrajo "automáticamente" la conclusión de que cabía la responsabilidad establecida en las normas en las que funda su acto sancionatorio. Muy por el contrario, funda el mismo en hechos concretos y probados, claramente determinados.

En esa dirección, el argumento de la recurrente se dirigía a una defensa dogmática y relativa a la falta del elemento subjetivo de la sanción aplicada, sin aportar elementos de prueba que destruyan el accionar fiscal y las presunciones aplicadas.

Por lo tanto, cabe confirmar la multa aplicada, que -por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada. Con costas.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada, en todos sus términos. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto que antecede.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, en todos sus términos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 52, segundo párrafo del R.P.T.F.N.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.-

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.09.29 12:43:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2026.09.29 15:02:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.29 15:03:19 -03:00