Buenos Aires, 26 de septiembre de 2025.-

VISTOS estos autos CAF17.353/2024 “Oscar Barbieri SA (TF 48.536-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” y **CONSIDERANDO**:

I.- Por resolución DV RRTU 116/2017 (conf. esp. fs. 8/18 del hipervínculo que antecede), la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la ex AFIP - DGI:

-impugnó las declaraciones juradas presentadas por Oscar Barbieri SA respecto del IVA por los períodos fiscales diciembre de 2010 a marzo de 2013 (conf. su artículo 1°), determinó de oficio el crédito fiscal (conf. su artículo 2°);

-determinó, con carácter parcial, de oficio, por los mentados períodos fiscales, los saldos respecto del IVA de la mencionada recurrente, determinando un saldo a ingresar de $679.252,25 (conf. sus artículos 3° y 8°);

-aplicó una multa de $410.196,09 equivalente a tres veces los montos a ingresar por los períodos diciembre de 2010 a febrero de 2011 y febrero de 2012 a enero de 2013 (conf. su artículo 5°), suspendiendo -en cambio- la aplicación de sanciones respecto por los períodos fiscales febrero de 2011 a enero de 2012, por corresponder -en su entendimiento- la aplicación de la ley 24.769 (conf. su artículo 6°); e

-intimó a la contribuyente a cancelar tales montos bajo apercibimiento de exigirlo por ejecución fiscal, con más intereses (conf. sus artículos 4° y 7°).

II.- Oscar Barbieri SA solicitó la revisión de dicho acto por parte del Tribunal Fiscal de la Nación (conf. esp. fs. 23/39 del hipervínculo que antecede).

Al fin de obtener la anulación del acto determinativo, en sustancial síntesis, planteó:

-la nulidad absoluta e insanable de lo actuado en sede administrativa por falta de competencia de los funcionarios intervinientes al ampliar indebidamente el objeto de la orden de intervención; cercenando así su derecho de defensa y la garantía a la no autoincriminación;

-la incorrección del ajuste atento a la existencia de los proveedores objetados (Electroming SA, Sky Electrónica SA y Maxelectrónica SA).

Al punto, entre otras cuestiones, resaltó que al tiempo de los hechos los proveedores no se encontraban en la base E-Apoc, que las facturas poseían CAI vigente, el uso de medios de pago en cumplimiento de lo normado por ley 25.345 y la falta de fundamentación de la impugnación; así como también, en lo que respecta a Electroming SA, que el Fisco Nacional tenía pleno conocimiento del mismo por haberse presentado a su quiebra, en trámite ante la Justicia Nacional en lo Comercial, siendo el reclamo seguido en su contra consecuencia de la imposibilidad de cobro de la mencionada firma.

-que, al encontrarse probada la compra, el transporte, entrega y pago de la mercadería, reposaba sobre el Fisco Nacional la carga de demostrar fidedignamente, la inexistencia o falta de veracidad de las operaciones objetadas, lo que, en su entendimiento, no habría logrado; y

-la improcedencia de los intereses reclamados y de la multa impuesta.

III.- Por resolución del 22/2/2024 (conf. esp. fs.286/297 del hipervínculo que antecede), la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría:

-confirmó la resolución apelada en lo que respecta al ajuste fiscal y a los intereses, con costas a cargo del recurrente; y

-si bien convalidó la procedencia de la multa, dispuso la reducción de su graduación al mínimo legal, imponiendo al respecto las costas a la recurrente, salvo en la proporción que dispuso la reducción del reproche infraccional, aspecto en el que las distribuyó por su orden.

Para así decidir, en primer término, desestimó el planteo nulificante articulado, sin especial imposición de costas; a cuyos efectos, destacó que la resolución determinativa cumplía los requisitos estatuidos por el artículo 7° de la ley 19.549, luciendo los agravios formulados una mera disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo; circunstancia que hace al fondo mismo de la cuestión sometida a decisión y excedía naturalmente del planteo.

Al punto, resaltó que el acto resultaba formalmente motivado y fundado, que pesaba sobre el interesado demostrar su ilegitimidad, presumiéndose que ha sido emitido conforme al ordenamiento jurídico, así como también que el objeto de la orden de inspección “1525144”, fue ampliado en lo que respecta al IVA, a los períodos 12/2010 a 1/2011 y 2/2012 a 3/2013, habiéndose notificado de ello al apoderado de la recurrente, no existiendo -por tanto- dudas sobre los impuestos y períodos fiscales abarcados por la fiscalización que derivó en el ajuste efectuado (conf. fs. 246 del cuerpo principal IVA N°2).

Luego, avocándose a la revisión del acto impugnado en sí, entendió que la impugnación de los proveedores fue adecuadamente formulada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevaban a presentar serios reparos respecto de la validez de las facturas y la efectiva realización de las operaciones por parte de aquellos.

A efectos de alcanzar tal conclusión, con referencia al artículo 377 del CPCCN, explicó que si bien el organismo fiscal no podía 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, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional resultaban suficientes para dudar de la realización de las operaciones, por los proveedores impugnados siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Por tanto, continuó en su razonamiento, cuando se presentaban impugnaciones fundadas, tal el caso, de las que surgían distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tenía, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estuvieran a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que permitieran derrumbar la tesis fiscal, dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devolviera su verosimilitud; mal pudiendo realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto (apelando a la "actividad del apelante" u otros conceptos similares), sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

En este contexto, avanzando en el análisis de los ajustes efectuados por el Fisco Nacional, recordó que para que se pudiera computar el crédito fiscal debían cumplirse una serie de requisitos (que resultase imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; que se encontrara discriminado en la factura o documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajustara a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; que fuera computable hasta el límite que surgiera de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; que se vinculara con operaciones gravadas; que quien estuviera en condiciones de efectuar el cómputo fuera responsable inscripto frente al IVA; y que las operaciones que originaran el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo), para luego destacar:

-respecto de las afirmaciones de la actora en lo referente a la ratificación de la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebrara y que según sus dichos habrían sido documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibiera de los proveedores cuestionados, que no procedía el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debía ser por las operaciones que allí se describieran, no teniendo *per se* la factura, entidad suficiente para generar crédito, siendo la real efectivización de las operaciones la que justificaba el sistema del IVA;

-que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible ha de atenderse a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realizaran, persiguieran o establecieran los contribuyentes, dando así prevalencia de la denominada "realidad económica"; caso contrario, de admitirse que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes) daría lugar al nacimiento del hecho imponible, podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas;

-que formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en crisis de efectuar tales operaciones, resultaba lógico que se observaran las mismas por la

falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando la impugnación de las operaciones en ellas consignadas;

-que sin perjuicio que las facturas fueron debidamente autorizadas por la ex AFIP, que los medios utilizados se ajustaron a las exigencias de la ley 25.345 y que de las actuaciones administrativas no existía referencia, observación y/o cuestionamiento sobre la mercadería adquirida y que por lo tanto no le correspondía probar un hecho cuya existencia ya fue admitida en forma explícita por el ente fiscal, los indicios reunidos por el Fisco Nacional resultaban suficientes para dudar de la realización de las operaciones con los proveedores cuestionados, encontrándose a cargo de la recurrente demostrar lo contrario;

-que, en la especie, existían concretas y graves impugnaciones que se proyectaban sobre aspectos sustantivos que ponían seriamente en duda que dichos terceros hubieran sido los verdaderos proveedores de los productos involucrados cuyo crédito fiscal se encontraba controvertido, frente a lo cual la recurrente no podía limitarse a manifestar que no le correspondía hacerse cargo de las deficiencias propias del organismo fiscal en materia de verificación y control, y de esta forma construir una solidaridad en el pago de impuestos omitidos por los proveedores impugnados;

-que, en todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles; por manera que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones pues como se señaló, la actora no logró acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó;

-que la postura por la cual la actora intentó probar la existencia de las operaciones simplemente a partir de facturas o que dicho proveedor se encuentre inscripto, resultaban claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias previamente expuestas, y acreditar la materialidad -no su

instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados; y

-que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultaban inhábiles -por sí solos- ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión.

Sobre la base de estas consideraciones, entendió que la prueba producida -especialmente de la pericial contable- no permitía tener acreditada la realidad del vínculo comercial invocado; puesto que, el hecho que las facturas estuvieran registradas en los libros contables o que las órdenes de pago y las retenciones practicadas hubieran sido realizadas de acuerdo a la legislación vigente, no demostraban que las operaciones comerciales que dieron lugar al cómputo de los créditos fiscales por parte de la actora hubieran sido efectivamente celebradas con los proveedores impugnados.

A mayor abundamiento, resaltó que la actora no alcanzó a evidenciar el circuito comercial desplegado para tener por existentes a las operaciones impugnadas que permitiera inferir que fueron efectivamente realizadas.

Luego, en lo que respecta a la multa, tras efectuar ciertas consideraciones de orden teórico en torno a la figura consagrada en el artículo 46 de la ley 11.683, advirtió que la valoración que realizara el organismo fiscal refería a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permitía inferir la conducta dolosa que, efectivamente, resultaba ser la que correspondía en el caso asignar como resultado de les hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador; valoración que provocaba la convicción acerca de la vulneración del bien jurídico, no solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, no habiendo aportado la recurrente elementos para echar por tierra los indicios expuestos al efecto por el Fisco Nacional.

Agregó que la conducta de la recurrente constituía una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46, la que corresponde confirmar.

Sin perjuicio de ello, entendió que, en el caso se advertía, por un lado, la falta de valoración concreta de los hechos que condujeron a su fijación en tres veces el impuesto omitido, y, por otro, la inexistencia de antecedentes sumariales de la encartada; todo lo cual determinaba la reducción del reproche infraccional al mínimo legal establecido por el artículo 46 de la ley 11.683.

IV.- Disconforme con lo resuelto, Oscar Barbieri SA apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 305 y 322/332 del hipervínculo que antecede).

En primer lugar, cuestionó lo decidido en punto a la nulidad planteada.

En este sentido, explicó que la orden de inspección exhibida se limitó a los períodos fiscales 2/2011 a 1/2012, motivo por el cual, al formular el descargo, planteó la nulidad del ajuste por haber sido extendido, entre otros, a los períodos 2010, 2012 y 2013.

Advirtió, que el error incurrido en lo que al punto respecta por el pronunciamiento bajo revisión radicaba en que los funcionarios del Fisco Nacional habrían actuado sin competencia temporal ni material; ello en tanto no se verificó la mencionada ampliación, puesto que, en tal caso, se hubieran formulado requerimientos tendientes a practicar la determinación por los períodos y conceptos no comprendidos en la orden de intervención inicial.

Resaltó que, concluida la fiscalización, la ex AFIP intentó subsanar el vicio detectado comunicando una ampliación de una actuación sobre hechos que ya estaban consumados.

Al punto, con referencia al artículo 36 de la ley 11.683, tras la modificación introducida por el artículo 190 de la ley 27.430, consideró que la indicación de los períodos en la apertura de una inspección debe ser previa al inicio del procedimiento; cuestión que no fue tratada por el pronunciamiento recurrido.

Consideró que el mismo funcionario que suscribió la orden de inspección inicial, o del mismo rango y/o función, debía firmar la ampliación; máxime siendo que no existiría delegación tácita que autorizase a ningún otro a hacerlo, luciendo -a su vez- inadmisible que de ello fuera notificada una vez consumado el ajuste.

Afirmó que, de admitirse la tesis expuesta en el pronunciamiento recurrido, todos los funcionarios de la ex AFIP tienen competencia para fiscalizar a todos los contribuyentes en todo momento por cualquier concepto y período siempre que ello sea validado por una ampliación posterior; razonamiento inaceptable e incompatible con la ley 27.430.

Citó jurisprudencia que, en su entendimiento, avalaba su postura en lo que a la nulidad refiere.

Luego, en lo que respecta al ajuste fiscal, afirmó que la resolución resultaría contradictoria por cuanto si bien reconoce que las facturas presentadas resultaban hábiles, que los medios de pagos empleados fueron los legalmente prescriptos y que las mercaderías fueron entregadas, a continuación postuló que su parte debía controvertir las afirmaciones del Fisco Nacional, sin mencionar siquiera cuáles eran los elementos en los que se sustentaban las dudas respecto del proveedor o de las operaciones.

Remarcó que, pese a haber sido tenido por acreditado el circuito comercial fiscalizado, se exigió de su parte la prueba de “algo más” (*sic*), cuyo alcance no fue siquiera explicado.

Destacó haber utilizado los medios de pago habilitados por la Administración, habiendo verificado la autenticidad de la documentación expedida por los proveedores y acreditó la veracidad de las operaciones; siendo que, el ordenamiento vigente -en particular, el artículo 34 de la ley 11.683-, no imponía ningún otro tipo de condicionamiento para que pudiera computarse el crédito fiscal resultante de aquellas.

Remarcó que, al tiempo de los hechos, los proveedores involucrados en autos no merecían de parte de parte del Fisco Nacional reproche alguno.

Con especial referencia al informe pericial practicado, hizo hincapié en la coincidencia existente entre las facturas, las guías de transporte y la entrega de la mercadería, lo que, sumado a la idoneidad de los medios de pago empleados, revelaba la coherencia de todo el circuito económico y, por consiguiente, el desarrollo del vínculo comercial con los proveedores.

Consideró que las circunstancias hasta aquí expuestas darían cuenta de la falta de solvencia del pronunciamiento recurrido.

A su vez, cuestionó la solución alcanzada en cuanto avalara la condición de apócrifo de un proveedor que no sólo se presentó en concurso preventivo sino al que el Fisco Nacional se presentó a verificar su crédito.

En este aspecto, postuló que se encontraría probado que Electroming SA se presentó en concurso preventivo, al que la ex AFIP se presentó a verificar su crédito, obteniendo resultado favorable; de modo que mal podía la autoridad fiscal desconocer la existencia del proveedor en cuestión.

Agregó, siempre en lo que al punto refiere, que pese a que el Fisco Nacional, al presentarse a verificar su crédito, reconoce explícitamente al proveedor como sujeto tributario, en paralelo, desconoce su existencia a efectos del crédito fiscal resultante de los bienes facturados.

Finalmente, solicitó que, de conformidad con lo resuelto por el Alto Tribunal en autos *"Losicer"*, se declarara la extinción de la potestad sancionatoria del Fisco Nacional por haber transcurrido todo plazo razonable y, en consecuencia, se dejara sin efecto la multa aplicada por el acto atacado.

Por lo expuesto, Oscar Barbieri SA solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, fuera dejada sin efecto la resolución DV RRTU 116/2017, con costas a cargo del Fisco Nacional.

Dicha presentación mereció réplica de su contraria (conf. esp. fs. 357/384 del expediente judicial en soporte papel que se tiene a la vista).

V.- A pedido de parte, por resolución del 10/4/2024, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, reguló honorarios de los profesionales actuantes en autos; siendo motivo de recurso por entenderlos bajos (conf. esp. fs. 307/308 y 315 del hipervínculo que antecede).

VI.- Razones de orden lógico imponen examinar en primer lugar los agravios concernientes a la pretendida nulidad del acto determinativo, atento a haber abarcado períodos respecto de los cuales no habría sido ordenada la intervención; que fuera desestimado por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación.

A esos fines, resulta pertinente, referir sucintamente los antecedentes administrativos del caso, comenzando por señalar que por orden de intervención “1525144”, del 20/10/2016, la Dirección Regional Tucumán de la ex AFIP dispuso dar inicio a una fiscalización de Oscar Barbieri SA, respecto del impuesto a las ganancias por los períodos 2010 a 2013, así como por el IVA por los períodos 2/2011 a 1/2012; a cuyos efectos intervendría la División Fiscalización N°2 de la Dirección Regional Tucumán de la ex AFIP (conf. formulario F1167 obrante a fs. 1/2 de las actuaciones administrativas Legajo Principal - IVA, Cuerpo 1).

De ello fue anoticiada la contribuyente fiscalizada el 13/2/2017 (conf. formulario F8000 obrante a fs. 3 de las actuaciones administrativas Legajo Principal - IVA, Cuerpo 1).

El 15/3/2017, Oscar Barbieri SA presentó multinota a la ex AFIP, indicando poner a su disposición la documentación que le fuera solicitada respecto del impuesto a las ganancias por los períodos mencionados y acompañando asimismo en un *pendrive* copia de los libros IVA compras correspondientes a los períodos mencionados por el IVA (fs. 10);

Luego, en cuanto aquí interesa resaltar, por nota DV F2TU 701/2017 la División Fiscalización N°2 de la Dirección Regional Tucumán de la ex AFPI informó el 29/3/2017 a Oscar Barbieri SA que la jefatura de dicha dependencia dispuso la ampliación de la inspección bajo ejecución conforme orden de intervención “1525144” al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2014, al IVA por los períodos fiscales 12/2010 a 1/2011, 2/2012 a 3/2013 y salidas no documentadas por los períodos 10/2012, 3/2013, 8/2013 a 12/2013, 3/2014 y 11/2014 (fs. 246 de las actuaciones administrativas Legajo Principal - IVA, Cuerpo 2);

El 17/7/2017 la Administración notificó a la contribuyente fiscalizada las conclusiones alcanzadas respecto del cumplimiento de las obligaciones impositivas para con el IVA por los períodos fiscales 12/2010 a 3/2013, poniendo a su disposición los

documentos tenidos en consideración a esos fines (papeles de trabajo), dando cuenta del saldo a ingresar por los siguientes períodos e importes en concepto de ajustes respecto de las declaraciones juradas que presentara, otorgándole un plazo de cinco días para regularizar su situación; caso contrario, de no presentar las declaraciones rectificativas o ante la falta de respuesta alguna, entendida como una negativa a conformar la determinación practicada, continuaría con el procedimiento de determinación de oficio normado por ley 11.683 (conf. esp. 283/284 de las actuaciones administrativas Legajo Principal - IVA, Cuerpo 2).

Por resolución del 7/9/2017, la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la ex AFIP dispuso iniciar a Oscar Barbieri SA el procedimiento de determinación de oficio previsto en el artículo 16 de la ley 11.683, ordenando al efecto correrle la vista de las actuaciones administrativas relativas al IVA por los períodos fiscales 12/2010 a 3/2013, de las que resultaría como saldo a ingresar la suma de $679.252,25; así como también instruir sumario por los cargos formulados, otorgándole la oportunidad a la contribuyente de ejercer su derecho de defensa (conf. esp. 410/415 de las actuaciones administrativas Legajo Principal - IVA, Cuerpo 2).

El 24/10/2017 Oscar Barbieri SA presentó su descargo, ejerciendo así su derecho de defensa (conf. esp. 429/446 de las actuaciones administrativas Legajo Principal - IVA, Cuerpo 2).

En esa oportunidad, vale destacar, entre otras defensas, planteó la nulidad de lo hasta ese entonces actuado por incumplimiento de los trámites y las formalidades establecidas para los procedimientos de inspección, viéndose afectado su derecho de defensa.

Al punto, alegó que la orden de intervención consignaba un período fiscal que no se condecía con el referido en el final de inspección y la resolución de vista; que nunca tomó conocimiento de estar bajo inspección respecto de ciertos períodos, sin haber recibido ninguna nueva orden de intervención que lo ampliara; alterando así la relación Fisco Nacional - contribuyente e incumpliendo con lo normado por instrucción general AFIP 136/1998.

Finalmente, previa emisión del dictamen jurídico, fue dictada la resolución motivo de impugnación (conf. esp. 457/459 y

460/474 de las actuaciones administrativas Legajo Principal - IVA, Cuerpo 2).

Aclarados el escenario fáctico del caso, resulta oportuno recordar, como primera consideración, que, a los efectos de la procedencia de una nulidad, ha de verificarse la configuración de un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican, concretamente, las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además, ser fundadas en un interés jurídico (conf. esta Sala, en autos 48.349/2014 "*Canevari, Jorge Gerardo c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 20/11/2014.

Es que, por principio, la nulidad es improcedente si quien la solicitó no demuestra la existencia tanto de un interés personal, cuanto del perjuicio que le ha ocasionado el acto presuntamente irregular, ya que la respectiva resolución invalidatoria debe responder a un fin práctico, pues resulta inconciliable con la índole y función del proceso la nulidad para satisfacer pruritos formales; por manera que sólo puede ser declarada cuando haya un fin que trascienda la nulidad misma (conf., en este sentido, esta Sala, en autos 8030/2015 *"Cooperativa de Trabajo Esperanza Ltda. c/INAES s/Cooperativas - Ley 20.337 - Art. 103"*, resol. del 25/8/2015 y sus citas; entre otros); lo que, no se verificó en la especie.

Por aplicación al caso de esta directiva, en el caso, la contribuyente tuvo la posibilidad de ejercer -y de hecho, ejerció- su derecho de defensa en juicio en plenitud, al momento de contestar la vista en sede administrativa, oportunidad en la que se le hicieron saber los cargos formulados. Asimismo, en forma previa, se le notificaron los ajustes a los efectos de que prestara conformidad o bien impugnarlos. Finalmente, interpuso el recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

En este orden de ideas, interesa asimismo destacar que la recurrente, pese a señalar que la ampliación del objeto de la orden de intervención no habría sido adecuadamente cursada, no explicitó el perjuicio concreto que dicha irregularidad le produjo, ni indicó las

defensas de las que se habría visto privado de articular en función de tal circunstancia.

Por tanto, no corresponde declarar la nulidad del procedimiento de fiscalización y, por ende, de la determinación contenida en la resolución apelada, exclusivamente con fundamento en que no se habría incluido alguno de los períodos que fuera objeto de fiscalización si de las constancias de la causa resulta, de modo inequívoco, que el contribuyente tuvo conocimiento, mediante los requerimientos formulados en el curso de la investigación o bien por haberse incluido la totalidad de los períodos fiscales al corrérsele la vista prevista en el artículo 17 de la ley 11.683, de todos los períodos fiscales en cuestión, y pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (conf. Sala V del Fuero, en autos 11.299/2013 *"Carradori, Santiago Walter (TF 28.626- I) c/DGI"*, resol. del 29/4/2014); tal como se verificó en la especie.

En tales condiciones, cabe concluir que en el caso, no aparecen configurados los requisitos para la procedencia de la nulidad, señalados en el primer párrafo del considerando que antecede.

A todo evento, cuadra referir, por un lado, que la modificación introducida por ley 27.430 a la ley 11.683, en lo relativo a la orden de intervención, no resulta aplicable al caso puesto que dicha norma fue sancionada el 2/12/2017 y publicada en el BORA el 29/12/2017, de modo que, entró en vigencia con posterioridad a que acontecieran los hechos bajo revisión; y, por otro, que la pretensión de que se aplique sin más el criterio de otra Sala del Fuero, atenta contra el principio de libertad de criterio del que gozan los jueces, que debe ser resguardado y tutelado (conf. esta Sala, en autos 230/2024 "*Royal Group Technologies del Sur SA (TF 33109-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 25/10/2024 y su cita; entre otros).

Por lo expuesto, corresponde desestimar los agravios vertidos por la recurrente en orden al planteo nulificante articulado.

VII.- Resuelto ello, corresponde avocarse al tratamiento de las restantes defensas opuestas por la contribuyente.

En cuanto al reclamo tributario, conviene aclarar que el Fisco Nacional objetó, con asiento en las tareas investigativas de las que da cuenta el propio acto, con referencia al informe final de inspección y su

complementario (obrante a fs. 339/353 y 403/407 del cuerpo II del IVA), a la inclusión de ciertas operaciones pasibles de cuestionamiento en su declaración jurada respecto del IVA por los períodos fiscales diciembre de 2010 a marzo de 2013 y respecto de las cuales -en su consideración- existían serias dudas en cuanto a su efectiva realización, teniéndolas por inválidas a los fines impositivos.

En este sentido, cuadra mencionar que el Fisco Nacional hizo foco en tres proveedores de bienes declarados por Oscar Barbieri SA, que o bien se encontrarían en la base E-Apoc, o bien carecerían de capacidad operativa para proveer los bienes facturados.

En particular, vale mencionar que la autoridad administrativa actuante impugnó ciertas operaciones declaradas en lo que respecta al IVA por Oscar Barbieri SA, como celebradas con los siguientes proveedores:

i) Maxelectrónica SA.

Al respecto, la autoridad administrativa destacó que durante la fiscalización que se le efectuó no aportó la documentación que le fuera requerida; que no fue hallado personal alguno en sus domicilios declarados; que sus accionistas no registraban presentación de declaraciones juradas respecto del impuesto a las ganancias, registrando pagos en el régimen de autónomos solamente en el año 2013 para el señor Martínez y en el año 2012 para la señora Sespers; que no poseen bienes registrables ni acreditaciones bancarias por lo cual se concluye que los mismos no tienen solvencia patrimonial; que no tenía empleados en relación de dependencia declarados; que no registraba pagos en el impuesto a las ganancias ni en el régimen de Seguridad Social; que no poseía bienes registrables.

A ello, añadió que de la fiscalización de la imprenta resultó que habría recibido igual encargo para las firmas Electromig SA y Sky Electrónica SA.

Estas circunstancias, sumadas al hecho de que la firma no pudo acreditar la realización de las operaciones facturadas y tampoco demostrar capacidad económica y financiera, llevaron a la autoridad administrativa actuante a incluirla en la base de contribuyentes no confiables.

ii) Sky Electrónica SA.

Al respecto, la autoridad administrativa destacó haber concurrido al domicilio fiscal y demás domicilios declarados por la firma sin poder localizar a sus responsables; que su objeto social era la compraventa, permuta, consignación, importación, exportación y distribución de aparatos y equipos eléctricos y electrónicos (aires acondicionados, heladeras, lavarropas, planchas y similares); que la última declaración jurada presentada respecto del impuesto a las ganancias correspondía al ejercicio 2011; que presentaba acreditaciones bancarias hasta el período fiscal 2012; que no tenía declarados empleados en relación de dependencia; y que no poseía bienes registrables.

iii) Electromig SA

Al respecto, sin perjuicio que no figuraba en la base E-Apoc, la autoridad administrativa destacó que la nombrada firma se encontraba inscripta con actividad principal de servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías; que sus fundadores resultaban insolventes, siendo socios fundadores de varias empresas incorporadas a la base de contribuyentes no confiables; que las autoridades sucesoras designadas desconocieron su nombramiento; que desde diciembre de 2013 era considerada como deudor irrecuperable del sistema financiero; que fue decretada su quiebra el 5/9/2014, siendo declarada la clausura del procedimiento por falta de activos el 13/9/2016; que no registraba bienes y no fue localizada en ninguno de sus domicilios declarados; que no se encontraba inscripta en el régimen único de seguridad social y no registraba personal en relación de dependencia, hecho inconsistente con la actividad declarada.

Así las cosas, como resultado de las tareas de fiscalización y sobre la base de la prueba recabada, dando especial atención a las circunstancias que se acaban de mencionar, tal como se viene explicando, la autoridad administrativa actuante concluyó que, en el caso, existían graves, precisos y concordantes indicios en torno la falta de autenticidad de las operaciones cuyos pagos se instrumentaron por medio de las facturas declaradas, desconociéndose la validez de las operaciones realizadas con los mencionados proveedores; conllevando ello la impugnación del crédito fiscal computado por Oscar Barbieri SA en sus declaraciones juradas respecto del IVA por los períodos fiscalizados.

Al respecto, según se reseñó en el Considerando III, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, tras resaltar los antecedentes tenidos en consideración por la autoridad administrativa para dictar el acto determinativo motivo de revisión y que se encontraba a cargo del contribuyente demostrar mediante prueba indubitable la efectiva realización de las operaciones objetadas, caso contrario resultaría adecuado el ajuste fiscal con asiento en el indebido cómputo del crédito fiscal proveniente de dichas operatorias.

En este contexto, tras revisar las constancias de la causa y la prueba rendida ante su sede, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, consideró que las probanzas producidas en autos no lograban demostrar de manera incontrastable que las operaciones objetadas hubieran sido realizadas por los sujetos que informaban las facturas impugnadas, careciendo las mismas de fuerza convictiva.

En este sentido, explicó, por un lado, que ante la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en crisis de efectuar tales operaciones, resultaba lógico que fueran observadas por la falta de confianza que inspiraría dicha documentación, justificando así la impugnación de las operaciones en ellas consignadas; y, por otro, que la recurrente no podía limitarse a manifestar que no le correspondía hacerse cargo de las deficiencias propias de la autoridad fiscal en materia de verificación y control, y de esta forma construir una solidaridad en el pago de impuestos omitidos por los proveedores impugnados.

A ello, agregó que las facturas presentadas así como la inscripción ante la ex AFIP de los proveedores en cuestión resultaban factores insuficientes tanto para rebatir la tesis fiscal, como para acreditar la materialidad de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados; máxime siendo que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultaban inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión.

Con asiento en estas consideraciones, según ya fuera reseñado, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, entendió que la prueba producida -especialmente de la pericial contable- no permitía tener acreditada la realidad del vínculo comercial invocado, puesto que, el hecho que las facturas estuvieran registradas en los libros

contables o que las órdenes de pago y las retenciones practicadas hubieran sido realizadas de acuerdo a la legislación vigente, no demostraban que las operaciones comerciales que dieron lugar al cómputo de los créditos fiscales por parte de la actora hubieran sido efectivamente celebradas con los proveedores impugnados; a lo que añadió que la actora no alcanzó a evidenciar el circuito comercial desplegado para tener por existentes a las operaciones impugnadas que permitiera inferir que fueron efectivamente realizadas.

VIII.- Precisado lo anterior, recuérdese que el artículo 86 de la ley 11.683 contempla que, en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de tributos o sanciones, esta Cámara de Apelaciones ha de resolver la cuestión teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados; pudiendo apartarse de aquellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autorizaran a suponer error en la apreciación efectuada de los hechos.

Por tanto, la valoración del Tribunal Fiscal de la Nación respecto a la prueba y su suficiencia resulta una cuestión de hecho reservada a dicho organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que se hubiera incurrido en arbitrariedad en su decisión.

Sobre el punto, el criterio jurisprudencial imperante en la materia da cuenta que la excepción a tener por válida la valoración efectuada de los hechos efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación, se apoya en la existencia de arbitrariedad, irrazonabilidad o ilegalidad en las conclusiones alcanzadas en lo que al punto refiere, lo que no se verificaría cuando en el recurso ante la Cámara se manifiesta solamente una discrepancia respecto de la selección y valoración de prueba; debiendo resaltarse que el hecho que por el pronunciamiento recurrido se hubiera dado preferencia a determinada prueba no configura, *per se*, un supuesto de arbitrariedad (conf. esta Sala, en autos 2709/2024 "*Bocanera, Rubén Mario (TF 47940-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 23/8/2024; entre muchos otros).

IX.- Sin perder de vista ello, cuadra precisar que si bien la obligación del contribuyente fiscalizado respecto de quienes le brindan bienes y servicios, ha de considerarse -en líneas generales y sólo como principio- ceñida a verificar que los proveedores elegidos posean CUIT activos, que las facturas cuenten con CAI vigente y que no se encuentren incluidos en la base E-Apoc al tiempo de la celebración de las operaciones (conf. esta Sala, en autos CAF60.674/2016 *"JBS Argentina SA c/EN - AFIP - DGI"*, resol. del 26/11/2021 y 25.849/2023 *"CHS de Argentina SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 10/7/2024; entre otros), en la especie, la fiscalización seguida, que opera como antecedente al acto motivo bajo revisión, da cuenta respecto de dos de los tres proveedores objetados, de la configuración de concretas circunstancias que -en lo sustancial- conciernen a su situación, y permiten concluir -bien que con los elementos aportados- en la seriedad, consistencia y fundamentación de las impugnaciones formuladas, que justifican en el caso el desconocimiento de la real y efectiva posibilidad de haber sido provistos los bienes facturados por parte de aquellos, cuyo crédito fiscal fuera incluido por Oscar Barbieri SA en sus declaraciones juradas respecto del IVA, durante los períodos fiscales antes mencionados.

En este sentido, cabe efectuar la siguiente distinción. Según ya se ha adelantado, una lectura acabada de las pruebas colectadas y rendidas tanto en sede administrativa como judicial llevan a sostener la objeción al cómputo del crédito fiscal vinculado a los proveedores Sky Electrónica SA y Maxelectrónica SA, y, por el contrario, a tener por insuficientemente demostrado el ajuste con relación al proveedor Electromig SA.

Respecto de este último proveedor, el Tribunal comparte lo resaltado por el vocal en minoría de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, en punto a que -básicamente- dicha empresa no figuraba en la base E-Apoc, siendo que -por el contrario- se encontraba inscripta en el impuesto a las ganancias desde el 25/9/2008, presentando las declaraciones juradas correspondientes, así como frente al IVA, efectuando las presentaciones del caso hasta marzo de 2013 (que abarca el lapso de operaciones objetadas por el fisco), luciendo -por sí sola-

insuficiente la objeción relativa a la falta de bienes registrables para impedir la provisión de los bienes facturados, existiendo razonable correlación entre las actividades declaradas por ambas firmas; contando asimismo con cuentas bancarias activas, con CAI vigente al tiempo de los hechos.

Así, en el entendimiento del Tribunal, la objeción a la facturación emitida por Electromig SA a Oscar Barbieri SA, reflejada en las declaraciones juradas de IVA motivo de fiscalización, carece de la entidad, relevancia y proyección necesaria que permita dudar razonablemente de la existencia de la provisión de bienes que diera lugar a su facturación y pago.

Estas circunstancias, revelan la insuficiencia probatoria en lo que respecta al reproche formulado en torno a Electromig SA en su condición de proveedor de bienes a los fines de su cómputo en las declaraciones juradas por parte de Oscar Barbieri.

Por el contrario y en lo referente a los restantes dos proveedores (Sky Electrónica SA y Maxelectrónica SA), sin incurrir en reiteraciones innecesarias, partiendo de los extremos referidos en el Considerando VII, que en el entendimiento del Fisco Nacional constituían reparos suficientes para invalidar el uso del crédito fiscal y, en consecuencia, justificar el ajuste fiscal respecto del IVA, a consideración del Tribunal debe mantenerse la objeción formulada al respecto.

Al respecto, en línea con lo decidido por el voto mayoritario de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, ante el convencimiento fiscal en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas de haber efectuado tales operaciones, pesaba sobre la fiscalizada acreditar lo contrario.

Al punto, debe resaltarse que, por resultar la resolución impugnada en autos un acto administrativo, como tal, goza de la denominada presunción de legitimidad (conf. artículo 12 de la ley 19.549 y esta Sala, en autos CAF91.325/2017 "*LDC Argentina SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 3/5/2018; entre muchos otros), le correspondía al particular, en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar dicho punto de partida, evidenciando los pretendidos

errores que afectarían al mismo (conf. artículo 377 del CPCCN; de aplicación supletoria por conducto del artículo 197 de la ley 11.683).

Y, en ese sentido, no sin atender a la limitación prevista en el artículo 86 de la ley 11.683, en el entendimiento del Tribunal, las constancias rendidas en autos no permiten echar por tierra la conclusión alcanzada por la autoridad administrativa actuante en torno a la imposibilidad de haber recibido Oscar Barbieri SA los bienes facturados de parte de Sky Electrónica SA y Maxelectrónica SA.

Es que, la prueba producida, en particular, el peritaje contable celebrado ante el organismo administrativo con facultades jurisdiccionales, no permite tener por verificada la realidad del vínculo comercial invocado; resultando insuficiente que las facturas estuvieran registradas en los libros contables, así como el acatamiento de la normativa vigente en punto a la modalidad empleada a efectos de su pago, ello en tanto no revelan la efectiva realización de las operaciones comerciales con los proveedores impugnados.

En efecto, siempre en línea con lo resuelto por el pronunciamiento motivo de revisión, indíquese que el resguardo de los deberes formales en lo que a la contabilidad y emisión de las facturas respecta, en sí, no bastan para echar por tierra la objeción fiscal (conf. esta Sala, en autos CAF9117/2024 "*Riel SRL (TF 37.937-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 8/8/2025); así como también que el circuito comercial alegado por la firma fiscalizada no se encuentra suficientemente documentado.

En este sentido, adviértase que el peritaje obrante a fs. 118/132 de estas actuaciones, si bien ponen de manifiesto que Oscar Barbieri SA llevaba en legal forma sus libros y asientos contables, no luce suficientemente revelador en orden a los extremos que motivaron las objeciones vertidas por parte de la autoridad fiscal, esto es, a efectos de tener por verificada la efectiva adquisición de los bienes facturados de parte de los proveedores que declarara.

De esta manera, el peritaje practicado no expone ni da cuenta de circunstancia relevante alguna en torno a extremos que podrían generar un contexto favorable al recurrente acerca de la efectiva provisión de los bienes facturados de parte los proveedores objetados; siendo oportuno resaltar la omisión de presentar los remitos que respaldaran las

guías de traslado acompañadas al tiempo de practicarse la mentada prueba.

Así, las evidencias puestas de manifiesto por la autoridad fiscal al fin de justificar el acto bajo revisión, sumado a la insuficiente demostración de parte de Oscar Barbieri SA en torno a la efectiva realización de las operaciones por parte de los proveedores Sky Electrónica SA y Maxelectrónica SA, que emitieran las facturas declaradas, llevan al Tribunal a sostener el reparo formulado al respecto por el Fisco Nacional.

Por tanto, con la salvedad efectuada en torno a Electromig SA, tal como resolviera la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, en el entendimiento del Tribunal, examinados los antecedentes del caso, según la regla de la sana crítica (conf. arg. artículo 386 del CPCCN), la prueba rendida por la autoridad administrativa actuante generó una duda suficientemente fundada en torno a la real prestación de los servicios facturados por Electrónica SA y Maxelectrónica SA, ante la cual, según se explicara, la defensa seguida por Oscar Barbieri SA resultó inocua.

Al punto, recuérdese que, por aplicación de las pautas resultantes del artículo 386 del CPCCN, los jueces formarán su convicción ponderando las pruebas producidas y que estimen adecuadas para la resolución del conflicto, examinándolas detenidamente con un criterio lógico jurídico, y asignándoles su valor de acuerdo con las reglas de la sana crítica y las máximas de la experiencia (conf. esta Sala, en autos 5853/2013 *“Compañía Procesadora de Carnes SA y otro c/EN - AFIP - DGI s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 22/3/2018; entre otros).

A todo evento, se deja sentado que la solución que se propicia resulta consistente y armónica con la pauta jurisprudencial seguida por esta Sala a efectos de evaluar causas análogas a la presente; siendo que, en el caso, la solución que se proyecta responde a las probanzas del caso, dando el debido alcance a los resultados de la fiscalización actuante.

Por lo expuesto, corresponde admitir parcialmente el recurso intentado por Oscar Barbieri SA; lo que importa revocar -en parte- el pronunciamiento dictado por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación

y, por consiguiente, adecuar el ajuste fiscal resultante de la resolución DV RRTU 116/2017, que luce procedente únicamente con asiento en los créditos fiscales vinculados a los bienes facturados por Electrónica SA y Maxelectrónica SA, incluidos en sus declaraciones juradas concernientes al IVA por los períodos fiscales diciembre de 2010 a marzo de 2013.

X.- Decidido ello, en lo concerniente al planteo subsidiariamente formulado en torno a la pretendida extinción de la acción sancionatoria en los términos del fallo del Alto Tribunal dictado en autos *"Losicer"*, cuadra señalar que dicho argumento luce improponible y -por consiguiente- insusceptible de ser abordado a poco que se advierta que no fue expuesto como agravio al solicitar la revisión de la resolución DV RRTU 116/2017 por ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

De este modo, la tardía introducción de tal planteo, impide su abordaje en esta oportunidad; máxime siendo que tal cuestión no fue en modo alguno planteada con respecto a un especial demora en la tramitación posterior a la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación, sino en forma global desde que acontecieran los hechos que dieron inicio a la presente, habiendo -por tanto- correspondido su introducción desde la primera instancia recursiva.

En virtud de lo antes expuesto, siendo que tal tópico recursivo fue planteado por la contribuyente recién al tiempo de cuestionar lo resuelto por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, luce inatendible por resultar el fruto de una reflexión tardía (conf. *mutatis mutandi* arg. artículo 277 del CPCCN, aplicable en virtud del artículo 197 de la ley 11.683).

XI.- Lo dicho, lleva a confirmar el ajuste fiscal vinculado a los proveedores Sky Electrónica SA y Maxelectrónica SA, y a su revocación en lo que respecta al proveedor Electromig SA; esto último por falta de fundamentación suficiente.

XII.- Atento cuanto resulta de los temperamentos expuestos en los Considerandos que anteceden, en particular dada la revocación parcial del ajuste fiscal, corresponde ordenar al Fisco Nacional que, ante la instancia pertinente, proceda a practicar una nueva

liquidación de los tributos, intereses y multa adeudada, de conformidad con los términos del presente pronunciamiento (conf. esta Sala, en autos CAF3530/2023 *“Lo Bruno Estructuras SA (TF 39189-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 3/11/2023, entre otros); a cuyos efectos, a su vez, ha de tener en consideración la reducción de la graduación del reproche infraccional oportunamente dispuesta por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, que no fuera motivo de cuestionamiento por parte de la autoridad fiscal.

XIII.- Finalmente, la debida adecuación de la distribución de las costas al resultado final del proceso, dando plena vigencia al principio general rector en la materia, a efectos de reflejar el resultado final del proceso, determina que las vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, queden en un 75% a cargo de Oscar Barbieri SA y en el restante 25% a cargo del Fisco Nacional (conf. artículos 68, 71 y 279, ambos del CPCCN y artículo 184 de la ley 11.683).

XIV.- Atento lo resuelto precedentemente, deviene inoficioso pronunciarse respecto de los recursos intentados contra el auto regulatorio; debiendo adecuarse los honorarios a lo aquí decidido.

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) admitir parcialmente el recurso intentado por Oscar Barbieri SAL, revocar en parte el pronunciamiento del 22/2/2024 y, en consecuencia, disponer la adecuación del alcance de la resolución DV RRTU 116/2017, ello conforme lo dispuesto en los Considerandos IX, XI y XII de la presente;

2°) adecuar la distribución de las costas relativas a la actuación desplegada ante el Tribunal Fiscal de la Nación y fijar las correspondientes a esta instancia judicial, ello conforme lo dispuesto en el Considerando XIII de la presente; y

3°) declarar inoficioso pronunciarse respecto del recurso intentado contra el auto regulatorio, debiendo adecuarse los honorarios a lo aquí decidido.

Se deja constancia que la doctora María Claudia Caputi no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (conf. artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 26/09/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39368330#464444661#20250924115951634