República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-150481031-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 19 de Diciembre de 2023

Referencia: Yerbatera Misiones SRL. Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

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 **N° 39.685-I**, caratulado ***"YERBATERA MISIONES S.R.L s/apelación",***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 17/26vta. se interpuso recurso de apelación contra la resolución AFIP N° 22/14 (DV RPOS), de fecha 31 de marzo de 2014, en la que se determinó de oficio la obligación tributaria frente al impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 10/2010 al 09/2011, más sus intereses resarcitorios.

Comienza su escrito relatando los antecedentes de los que derivan las presentes actuaciones, a partir del cuestionamiento del crédito fiscal computado que derivaba de operaciones de compra de yerba mate canchada efectuadas al supuesto proveedor apócrifo Cristian Fabián Klaus.

Alude como un gravísimo error la inclusión de las retenciones realizadas por el recurrente en la determinación, las que ya fueron depositadas en el SICORE y por lo tanto percibidas por el Fisco Nacional. Además, opina que los ingresos serían crédito fiscal del recurrente y pago del débito fiscal del proveedor, por ser pagos que no fueron realizados por otros sujetos.

Considera que el razonamiento fiscal asimilaría las retenciones del impuesto a las ganancias al impuesto al valor agregado y así el organismo fiscal pretende percibir dos veces el débito fiscal, el 100% sobre el recurrente y el 100% sobre el proveedor, siendo éste último agente de retención.

Explica que es una firma dedicada a la elaboración de yerba mate molida y las operaciones cuestionadas con el proveedor fueron consideradas inexistentes por entender el ente fiscal que dicho sujeto no poseía capacidad económica ni financiera para haber realizado dichas operaciones.

Dice que del anexo relativo a las retenciones realizadas al proveedor, se evidencia que se

retuvo el 50% en todos los casos excepto en tres oportunidades en las que fue el 100% del IVA facturado por la venta de yerba mate canchada, por lo que, al omitirse la consideración de estas retenciones, las alícuotas aplicadas terminaron siendo mayores a las establecidas.

Plantea que se han cumplido con los requisitos formales previstos en las normas de facturación, tales como a) las facturas se complementan con otros documentos; b) intervino el INYM (organismo controlador del mercado yerbatero) y el proveedor estaba registrado en él; c) presentó declaraciones mensuales de las operaciones realizadas con detalle de vendedor, tipo de producto y cantidad; y d) el proveedor emitió la "Hoja de Ruta Yerbatera".

Manifiesta que los elementos enumerados, no solo confirman la vinculación del crédito fiscal con operaciones gravadas, sino que el proveedor cuestionado es existente y por aplicación del principio de la sana critica, las operaciones existieron.

Invoca el cumplimiento de todas las diligencias necesarias correspondientes a su calidad de comprador con el proveedor, siéndole totalmente ajeno el hecho que los proveedores incumplan con sus obligaciones fiscales y/o carezcan de capacidad económica.

Entiende no probados los indicios alegados por el juez administrativo para impugnar sus operaciones.

Dice que yerra el Fisco en restarle valor probatorio a aquellos pagos, que lo llevaron a concluir que Yerbatera Misiones SRL no habría probado el circuito financiero de los medios de pago utilizados para cancelar las operaciones.

Manifiesta que de la prueba pericial contable presentada en sede administrativa, se desprende que se cumplió con la normativa vinculada a los medios de pago, que a partir de las copias de cheques aportadas por el Banco Macro se descontaron las sumas.

Respecto a la afirmación de que solo pocos cheques fueron endosados por Cristian Fabián Klaus y que eran de bajo valor, informa que todos los cheques eran de valores considerables y en su mayoría fueron negociados por él mismo en el banco. A su vez, también identifica que los cheques fueron firmados por Klaus conforme se aprecia en las copias aportadas, por lo que no sería cierto que no está identificado el beneficiario de los fondos o el destino de estos. Además, sostiene que su responsabilidad se limita a emitir el cheque a su nombre, siéndole ajeno su destino.

Concluye que estaría probado el circuito de las operatorias, a partir de las facturas con las retenciones (con N° de CAI y vencimiento valido), pantallas de verificación de validez de los comprobantes y archivo de proveedores, constancia de inscripción del proveedor en el impuesto, anverso y reverso de los cheques, recibos, remitos y copias de las hojas de Ruta Yerbatera entregadas por el proveedor.

Se agravia sobre que su deber era consultar si formaba parte el proveedor de la base Apoc al momento de operar y no fue así en aquella oportunidad. Señala que el momento de la inclusión en la base Apoc, en fecha 13/06/2011, fue posterior a la de la realización de las operaciones y sólo cuatro operaciones fueron registradas con fecha posterior.

Declara que ha cumplido con toda la normativa del Instituto de la Yerba Mate y de la AFIP, pretendiendo colocar en su cabeza la prueba de que el instituto realizara los controles sobre el proveedor.

En cuanto las declaraciones juradas presentadas por el proveedor sin movimientos, reitera que éste es agente de retención en el impuesto a los ingresos brutos y retiene casi la totalidad del impuesto.

Menciona los indicios tomados para alegar la inexistencia de las operaciones, habiendo sido las declaraciones juradas sin declarar importe o con saldos sin ingresar, poseer un bien inmueble y un camión, lo que a criterio del Fisco Nacional no le hubiera permitido al proveedor producir la cantidad de kilos de yerba mate canchada en su chacra declarada.

Entiende que le causa agravio a la omisión en considerar que en el INYM figura inscripto como intermediario o corredor, por lo que necesariamente no tiene que producir la yerba que vende. Agrega que sumado a la inscripción en la Dirección General de Rentas de la Provincia, el volumen comercializado no tiene relación con la producción de su chacra y entonces no sería un argumento válido para sostener la inexistencia de las operaciones.

Resalta que el proveedor Klaus declaró en sede administrativa que realizó todas las operaciones y aportó su detalle, por lo que sería desacertado afirmar que sus tareas fueron en relación de dependencia y no como intermediario de productos agrícolas.

En base a las razones expuestas y en virtud del principio de accesoriedad, declara la improcedencia de los intereses aplicados.

Por último, se remite a la prueba producida en sede administrativa y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 38/50 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 a fs. 59 se elevan los autos a consideración de la Sala “A” y a fs. 60 se llaman los autos para dictar sentencia.-

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

Del informe de inspección (vid. fs. 300/307 del cuerpo principal N°2 del impuesto al valor agregado de los antecedentes administrativos) y los argumentos esbozados por el juez administrativo en la resolución recurrida, surgen los motivos por los que se observaron las operaciones con el mencionado proveedor:

- La actividad principal del recurrente es “Elaboración de Yerba Mate”. La sociedad no contaba con una marca comercial propia, siendo su principal cliente en el período bajo fiscalización la firma Molinos Río de la Plata S.A.

- El domicilio legal y fiscal se corresponde con la administración de la sociedad, donde fue aportada toda la documentación durante la verificación.

- De la verificación respecto al impuesto al valor agregado, desde octubre de 2010 a marzo de 2012, se cotejaron los registros IVA Ventas e IVA Compras, a efectos de verificar si los débitos y créditos fiscales coincidían con lo exteriorizado en las declaraciones juradas, sin detectarse diferencias. Las Ventas según Libro IVA coincidían con lo expuesto en los Estados Contables.

-En el crédito fiscal se incluía el beneficio establecido por el Decreto 814/2001. En todos los períodos bajo fiscalización se controló, el monto computado y el correspondiente pago de contribuciones al Régimen de Seguridad Social, sin observaciones que realizar.

-De la base de datos del organismo se verificó el detalle de las retenciones/percepciones sufridas por la sociedad, las que fueron cotejadas con las expuestas en las declaraciones juradas, sin observaciones que formular.

- Se solicitó información de las operaciones a Molinos Río de la Plata S.A. y de la comparación entre el registro de IVA Ventas con la circularización recibida, no surgieron diferencias.

- De la compulsa de libros y comprobantes, teniendo en cuenta la característica de los importes y conceptos facturados, el tipo de comprobantes utilizados, frecuencia de las operaciones, los datos del proveedor, forma de cancelación de las facturas y antecedentes de los mismos, y efectuadas consultas al sistema E-Fisco, se procedió a seleccionar una muestra de proveedores a los cuales se envió correspondencia requiriendo información y con la documentación recibida se controló con lo registrado en el libro IVA Compras sin detectarse diferencias.

- A partir del análisis realizado y origen de la fiscalización, surgió un proveedor cargado en la Base Apoc, denominado Cristian Fabián KLAUS, de Campo Grande (Misiones), inscripto en la actividad de "Venta al por mayor en comisión y consignación de productos agrícolas". De la base de datos del Organismo, dicho contribuyente se encontraba en la base Apoc bajo la condición "Con irregularidades en la cadena de comercialización".

- Del acta testimonial del proveedor, se apreció que: *"su actividad es la compra de hoja verde de yerba mate a colonos de la provincia y venta de yerba canchada; que el servicio de secanza y elaboración le es prestado por Yerbatera Zona Centro; que únicamente posee caja de ahorros en el Banco Macro S.A.; que su principal cliente es Yerbatera Misiones S.R.L. que le abona con cheques de pagos diferido los cuales son descontados en el Banco Macro S.A.; que las compra de hoja verde y el servicio de secansa, los abona, después de cobrar los cheques recibidos de Yerbatera Misiones S.R.L; que la compra de hoja verde de verba mate es financiada por Yerbatera Misiones S.R.L; que no recuerda el nombre de sus empleados; que no recuerda a quienes le compra la hoja verde de yerba mate; que a esos proveedores les abona en efectivo, que no sabe cuanto paga de impuestos nacionales y provinciales; que no conoce su deuda ante la AFIP - DGI ni ante la DGR de Misiones; que en la chacra donde se encuentra el domicilio fiscal tiene 5 (cinco) hectáreas de yerba mate, que le rinden 5 toneladas por hectárea; que los únicos bienes que posee son la chacra de 12 y ½ hectáreas (domicilio fiscal) y un camión Chevrolet, modelo 1.972"*

- La Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, informó que el contribuyente se encuentra inscripto, adeudando los saldos de las posiciones mensuales presentadas. La Municipalidad de Campo Grande (Misiones) informó que el contribuyente no se encontraba inscripto en actividad alguna.

- No concordaban las toneladas de yerba canchada declarada al INYM como vendida (402 Ton.), a lo que produjo en su chacra (25 Ton.) y la comparación de depósitos bancarios y precio por tonelada del producto (957 Ton.), en relación al año 2010.

- Asimismo, del mencionado informe surgió que: en el acta labrada al Sr. Horacio Andrés Tabares (empleado declarado por Klaus), el mismo manifestó que trabajaba para el Sr. Roberto LEWTAR, en su secadero y en la recolección de Té, al igual que dos de sus compañeros, Iván Rodríguez Ferreyra y Javier Alberto Barboza; que el Sr KLAUS, Cristian Fabián no dio cumplimiento al requerimiento de documentación efectuado por el actuante.

-El proveedor también expresó que no poseía cuentas corrientes, pero sí una caja de ahorro del Banco Macro; que su principal cliente es YERBATERA DE MISIONES S.R.L; que éste le abonaba con cheques de pago diferido descontados en el Banco Macro; que la compra de hoja verde es financiada por Yerbatera Misiones y le quedaba un 10% de todo el movimiento; que no recordaba el nombre de sus empleados; que no recordaba el nombre de los acopiadores a los que les compraba la hoja verde.

- Se verificó que el proveedor desarrolló tareas como empleado en relación de dependencia y no como intermediario en la comercialización de productos agrícolas, tal como declaró.

- Con relación/a las operaciones realizadas con el Sr. Klaus Cristian Fabián, YERBATERA MISIONES S.R.L, aportó copia de las facturas y medios de pagos utilizados para cancelar las operaciones. De las mencionadas facturas surge que el concepto facturado es yerba mate canchada, siendo la cantidad de kilos 1,887.920 (1.887,92 in.) en el periodo bajo fiscalización. Se destacó que parte de las operaciones fueron realizadas estando el Sr. Klaus Cristian Fabián incluido en la Base e-Apoc del Organismo

- De los medios de pagos, se solicitó al Banco Macro S.A. copia en frente y dorso de los valores, que representaron un 65,86% del monto facturado. Asimismo, de las copias aportadas se observó que el 96,29% de los cheques fueron negociados en el Banco.

- Acompañó documental. Solicitó la que se encontraba en poder de terceros y produjo prueba informativa y una pericial contable.

- La fiscalización determinó que el Sr. Cristian Klaus no poseía capacidad económica ni financiera para vender los servicios facturados; y que fue utilizado como presunto proveedor a fin de los destinatarios de los comprobantes computen efectos tributarios improcedentes que atentan contra la hacienda pública.

- Por lo tanto, al considerar que las operaciones no cumplían con los requisitos establecidos en la ley del Impuesto al Valor Agregado para el cómputo del crédito fiscal, ni tampoco lo normado en el art. 33 de la Ley 11.683, se concluyó que las mismas constituyeron un medio falaz para incrementar el crédito fiscal y ello dio lugar al ajuste determinado en la resolución aquí apelada.

V.- Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas inconsistencias que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones impugnables con el proveedor cuestionado.

En atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Cabe recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

VI.- Que resulta pertinente destacar que la defensa de la actora consiste -fundamentalmente- en sostener que se cumplieron las formalidades en la facturación, las operaciones existieron, que le es ajeno el incumplimiento de las obligaciones fiscales y/o carecen de capacidad económica de su proveedor y los controles que realizó el INYM.

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 el proveedor 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"*.

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes, destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

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 sentado lo que antecede, corresponderá analizar la prueba acompañada y producida en sede administrativa a la que la recurrente se remite en el presente recurso, que forma parte del cuerpo N° III del impuesto al valor agregado perteneciente a las actuaciones administrativas.

En primer término, a fs. 428/475 obra la contestación del oficio por parte del INYM, acompañando las declaraciones juradas presentadas por la recurrente ante esa entidad desde octubre de 2010 a septiembre de 2011. Ello así, la información aportada por dicho organismo son datos relativos a la cantidad de yerba mate canchada que fue comprada a cada uno de sus proveedores, entre ellos al calificado de apócrifo, lo que justamente se encuentra cuestionado por el organismo fiscal a partir de las razones mencionadas. Debe destacarse que esa información el organismo la obtiene de declaraciones juradas presentadas por los productores.

Por otro lado, a fs. 476/580 el Banco Macro de la sucursal de Apóstoles acompañó copias del anverso y reverso de los cheques solicitados, que complementaban los cheques anteriormente aportados en respuesta a las circularizaciones por parte del organismo fiscal. Sin embargo, dado que no contrastan con la totalidad de los montos supuestamente facturados, el circuito financiero no se encuentra demostrado fehacientemente.

Finalmente, a fs. 409/418 obra la pericial contable producida, el perito a cargo contestó puntos de pericia referidos a formalidades de la documentación contable, los medios de pagos, la intervención del INYM y las operaciones cuestionadas, elementos que no alcanzan para acreditar que las mismas efectivamente se realizaron.

IX.- Que por lo tanto, con relación a las operaciones cuestionadas respecto al proveedor observado, 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, lo que no ha sido rebatido por medio de las probanzas producidas por la recurrente en instancia administrativa.

Cabe mencionar que del texto del artículo 12 de la ley del I.V.A. y normas complementarias, se desprende que resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al I.V.A. y que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

A su vez, en todos los casos, la norma exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios.

En tal sentido, el último párrafo del artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada, dispone, en lo que aquí interesa, 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, importados, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos

imponibles…". Resulta claro 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. (Cfr. "Ferretti, Félix Eduardo", C.S.J.N., 10/3/2015).

Por lo tanto, corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugna el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, con costas.

X.- Que, respecto a la improcedencia de los intereses aplicados, toda vez que su impugnación reposa en la improcedencia del ajuste, en atención a la forma en que se resuelve, corresponde confirmar los mismos.

XI.- 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 de la Dra. Guzmán.-

Que, por lo expuesto, **SE RESUELVE:**

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

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 52, segundo párrafo, del RPTFN por encontrarse vacante la Vocalía de 3era. Nominación.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.19 09:01:26 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.19 12:02:04 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.19 12:02:05 -03:00