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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-72671869-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Junio de 2023

Referencia: Sentencia: SALA A VOC. 1RA - EX-2020-18707239- -APN-SGAI#TFN "ARMANDO SCHOLLES Y COMPAÑÍA SR.L."

En el día de la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por las Dras. Agustina O’Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para resolver el Expediente N° **EX-2020-18707239- -APN-SGAI#TFN**, caratulado “**Armando Scholles y Compañía S.R.L. s/ recurso de apelación**”

La Dra. Agustina O’Donnell dijo:

I.- Armando Scholles y Compañía S.R.L. interpone el recurso de apelación previsto en el inc. b) del art. 76 de la ley 11.683 contra la Resolución N° 14/2020, dictada el 21 de febrero de 2020 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determina su obligación frente al impuesto al valor agregado de los períodos fiscales febrero a octubre de 2015 y julio a septiembre de 2016, intimándola a ingresar la suma de $873.638,12, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

Además, se le aplica una multa por defraudación de $51.924,28 (art. 46, ley 11.683) por el período fiscal septiembre de 2016 y se difiere la aplicación por los períodos restantes, de conformidad con lo dispuesto por el art. 20 del entonces régimen penal tributario.

En su presentación ante este Tribunal, manifiesta que tiene como actividad la elaboración de yerba mate canchada, que vende luego a los molinos yerbateros, quienes la envasan y comercializan.

Indica que el Fisco Nacional le cuestionó el cómputo del crédito fiscal del IVA originado en operaciones efectuadas con los proveedores Marcelo Oscar Ares y Pedro Lorenzo Trepiak, por irregularidades detectadas en los mismos.

Destaca que las operaciones fueron canceladas mediante transferencia en cuenta y con cheques de pago diferido no a la orden para garantizar que el cobro de los mismos solo pudiera ser efectuado por el emisor de la factura; realizó las retenciones correspondientes en el impuesto a los ingresos brutos y en el impuesto a las ganancias y

efectuó las retenciones de la tarifa sustitutiva del Régimen de Corresponsabilidad Gremial (con lo que los tributos de la seguridad social de los empleados declarados del contribuyente cuestionado se tienen por cancelados).

Señala la primera contradicción -a su juicio- del Fisco Nacional, que por un lado desconoció la realización de los hechos imponibles facturados por los Sres. Ares y Trepiak, rechazando el cómputo del crédito fiscal en el IVA y, por el otro, reconoció las acreditaciones de pagos a cuenta en el impuesto a las ganancias realizadas por ella, que no fueron reintegradas al agente de retención.

Plantea que el mismo hecho tiene implicancias en la generación de la obligación en ambos tributos y si se desconoce la existencia de hecho imponible en el IVA, no existe obligación de retener en el impuesto a las ganancias. Argumenta que el Fisco aceptó el pago a cuenta en el impuesto a las ganancias respecto de los proveedores, por lo que no puede desconocer luego la existencia de dichos contribuyentes.

En particular, dice de cada proveedor:

1) Marcelo Oscar Ares: fue incorporado a la base de contribuyentes no confiables desde el 30/05/2018, con efecto retroactivo al 01/01/2016; sin embargo, las facturas emitidas son anteriores al 1° de enero de 2016. Sostiene que ello demuestra que la fiscalización actuante no encontró elementos para fundar que, con anterioridad a esta fecha se pueda considerar que el proveedor no realizó los hechos imponibles declarados.

Enfatiza que Marcelo Ares solo vendió hoja verde de yerba mate a Armando Scholles y Compañía S.R.L. durante el año 2015.

Entiende que, a partir de las consideraciones vertidas por el Fisco Nacional en el acto administrativo impugnado, el proveedor tuvo capacidad económica y financiera para justificar operaciones con yerba mate, pero no para justificar su totalidad. Argumenta que, en tanto el problema son los volúmenes comercializados por el proveedor, no correspondía incluir al Sr. Ares en la base de contribuyentes no confiables, sino iniciarle un procedimiento de inspección y eventualmente una determinación de deuda, cosa que no se hizo.

Señala que tampoco surge de la Resolución cuál es el volumen de hoja verde de yerba mate que para el Fisco Nacional podría haber comercializado el proveedor con la capacidad económica y financiera supuestamente analizada.

Agrega que el proveedor probó mediante contratos de arrendamiento que, entre las hectáreas propias y arrendadas, explotó 72 ha de yerba mate, las cuales justifican la producción de hoja verde a razón de 18.000 kg/ha, lo que da un total de producción propia 1.296.000 kg de hoja verde, muy superior a la cantidad vendida a Armando Scholles y Compañía S.R.L.

Afirma que se tergiversó la realidad al no considerar que el proveedor declaró, además de las 4 ha que posee, las 68 ha con plantación de yerba mate que arrendó y respecto de las que presentó los contratos de arrendamiento, los que, entiende, nunca fueron impugnados por el Fisco.

Cuestiona también que se haya considerado que el 70% de las compras efectuadas por el proveedor se vinculan a sujetos carentes de capacidad económica, incorporados en la base de contribuyentes no confiables, pues las operaciones supuestamente efectuadas con sujetos sin capacidad fueron cinco. Más allá de que ninguno de los sujetos le vendió al Sr. Ares bienes o servicios vinculados directamente con la actividad desarrollada, pues, en rigor, el cuidado de los yerbales requiere mano de obra intensiva y abono y ningún otro insumo.

2) Pedro Lorenzo Trepiak: en cuanto a los proveedores que contrataron con el Sr. Trepiak, indica respecto de Royin Argentina S.A. que éste fue incluido en la base apoc de forma posterior a la fecha en que tuvieron lugar las operaciones y destaca respecto del proveedor Jorge Esteban Tarnoski que éste no estuvo incorporado a la base apoc ni tampoco desconoció haber emitido facturas al Sr. Trepiak.

También señala respecto de la formulación observada por la fiscalización actuante de que el Sr. Trepiak no registra operaciones con colonos o productores de la zona en el libro IVA Compras relevado, que ningún productor primario se encuentra obligado a emitir comprobantes por sus ventas de sus productos derivados de la actividad agropecuaria, caza, silvicultura y pesca, en tanto que de conformidad con las prácticas y costumbres comerciales relativas a la actividad u operación de que se trate, el comprador efectúe una liquidación de compra. Al respecto, afirma que el Fisco entendió que le correspondía a él o al proveedor impugnado presentar dichas liquidaciones de compra, cuando en realidad no es la actora quien lleva los libros contables del Sr. Trepiak y el Fisco nunca le requirió al proveedor impugnado presentar las liquidaciones en cuestión.

Asimismo, afirma que el proveedor declaró empleados en relación de dependencia, respecto de los cuales, en virtud del Convenio de Corresponsabilidad Gremial establecido por la ley 23.677, se encuentran cancelados los aportes y contribuciones de la Seguridad Social.

Plantea que resulta contradictorio el análisis efectuado por el Fisco, en tanto éste admite que el contribuyente posee la capacidad para realizar algunas ventas, pero no la totalidad y dice que ello es totalmente incompatible con la calificación del contribuyente como apócrifo.

Asimismo, manifiesta que el Fisco intentó minimizar las funciones del Instituto Nacional de la Yerba Mate (en adelante, “INYM”), el que exige para poder operar la inscripción de todos los que intervienen en el negocio de la yerba mate, de la mano de declaraciones juradas mensuales, en las que se debe informar la cantidad de hoja verde adquirida y a quién se le adquirió. Los productores primarios, a su vez, deben declarar la cantidad de hoja verde de producción propia (ya sea de chacras propias o arrendadas).

Indica al respecto que la trazabilidad del negocio yerbatero es absoluta, pues las declaraciones juradas permiten saber quién vende, quién compra, qué compra y el origen de la materia prima, que debe coincidir con las hectáreas de yerbales en producción declarados por los productores.

Alega que el INYM tiene relevadas absolutamente todas las hectáreas cultivadas de yerba mate en el país, mediante control satelital y medición por GPS.

En tanto el INYM tiene relevado en su base de datos a) cuántas hectáreas de yerbales hay en producción, b) quién declaró dichas hectáreas ante el organismo, c) qué volumen de producción declara cada productor, si alguno de los datos suministrados no coincide se bloquea al productor como operador yerbatero y este no puede presentar las declaraciones juradas.

Explica que el comprador de hoja verde de yerba mate debe declarar al INYM a qué productor le compró y cuánto le compró y si no lo hace inmediatamente el sistema del INYM lo bloquea, por lo que no puede vender a un secadero o molino lo que compró.

Continúa señalando que si el secadero o molino compra materia prima a un sujeto bloqueado por el INYM no hay forma de que el sistema le permita presentar su propia declaración jurada ante el organismo de control yerbatero y puede ser clausurado y multado severamente.

Sostiene que no se trata, como pretende hacerlo el Fisco Nacional, de declaraciones juradas simplemente informativas, sino que el INYM realiza un control exhaustivo que condiciona y regula la comercialización de yerba mate. Toda la cadena de comercialización tiene que presentar las declaraciones juradas ante el INYM.

En cuanto a la sanción aplicada en dicho acto, arguye que no existió el dolo requerido del art. 46 y que en autos no se ha configurado el aspecto material de la infracción, siendo inaplicables las presunciones contenidas en el art. 47.

Ofrece prueba y, por lo expuesto, solicita que en este aspecto también se revoque la Resolución, con costas.

II.- En IF-2020-67057554-APN-DTD#TFN la representación fiscal contesta el traslado del recurso.

Realiza las siguientes observaciones respecto de Marcelo Oscar Ares: el proveedor admitió no conocer el monto de las ventas efectuadas en los períodos en discusión, así como tampoco las acreditaciones bancarias en sus cuentas y los pagos efectuados. Alrededor del 70% de las compras que dice haber realizado se vinculan a sujetos carentes de capacidad económica, previamente incorporados a la base de contribuyentes no confiables. Indica que las cantidades de yerba mate hoja verde, té y tabaco que dijo vender en promedio por año no se condicen con las posibilidades de producción del inmueble que posee y los que manifestó arrendar. También indica que se verificaron irregularidades en la presentación de sus DDJJ y que, si bien poseía automotores a su nombre, transfirió la mayor parte de ellos después de iniciada la fiscalización. En cuanto al personal en relación de dependencia contratado, señala la representante fiscal que existen facturas emitidas en meses en los que no declaró personal y en meses en donde la cantidad de personal declarado era de hasta 3 empleados.

Por otra parte, apunta que existen diferencias relevantes entre el volumen de ventas, las acreditaciones bancarias informadas y las compras que terceros le atribuyen. Manifiesta que el volumen de ventas informado no guarda relación con las acreditaciones bancarias informadas, ni con las compras que terceros le atribuyen.

Respecto del proveedor Pedro Lorenzo Trepiak, señala que: existen diferencias relevantes entre los ingresos por ventas expuestos en las DDJJ, los montos de acreditaciones bancarias, el total de ventas informadas en el Régimen Informativo de Compras y Ventas y las ventas resultantes de las facturas electrónicas emitidas. Agrega que en el año 2015 existen pagos exiguos en concepto de aportes y contribuciones a la Seguridad Social y no hubo para los períodos 2016 y 2017 e informa que se verificaron períodos en los cuales no declaró personal de dependencia y sin embargo existen facturas electrónicas emitidas por ventas y/o servicios, mientras que tampoco han sido abonadas la mayor parte de las cargas sociales correspondientes.

Por otra parte, no se observaron registros que permitan corroborar la propiedad de los automotores y maquinaria que el Sr. Trepiak informó tener afectados a la actividad, así como tampoco se informaron bienes inmuebles a su nombre. Tampoco figura como consumidor de servicios públicos tales como energía eléctrica o telefonía.

Agrega que a pesar de haber emitido facturas electrónicas por un monto aproximado de $13.000.000, se lo identificó como comprador de bienes o servicios en los mismos períodos por solamente $1.000.000, consistiendo la mayor parte de las operaciones en compra de combustible y artículos del hogar.

Todo ello llevó al Fisco Nacional a concluir respecto de ambos proveedores que no fue posible identificar estructura operativa, administrativa o comercial ni bienes o instalaciones acordes a los volúmenes presuntamente comercializados y que los proveedores no exteriorizan capacidad económica o financiera en la magnitud suficiente para realizar las operaciones que se les atribuyen.

En cuanto al agravio de la actora relativo a que al momento de emitir sus facturas los proveedores no estaban en la base apoc, manifiesta que Fisco Nacional solo verifica el cumplimiento de los requisitos formales que deben contener los distintos formularios utilizados para reflejar sus operaciones comerciales pero que dicha autorización de impresión no debe entenderse como un otorgamiento de validez del contenido de las mismas, que es desconocido para la Administración hasta el momento de la verificación.

Destaca que la inclusión de los proveedores apoc obedece a completas y acabadas tareas de verificación y fiscalización y arguye que los antecedentes y pruebas colectadas existiendo una serie de indicios comprobados, graves y precisos que llevan a su parte a oponer una serie de reparos respecto de la validez de las facturas. Destaca que su inclusión en la base referida es un índice más, entre otros evaluados por la fiscalización y que, analizados en conjunto, adquirieron entidad suficiente para arribar a la conclusión de que la actora había utilizado facturas apócrifas.

Arguye que, a partir de las múltiples inconsistencias detectadas respecto de los proveedores impugnados, le correspondía a la recurrente aportar elementos que permitan revertir las conclusiones de la fiscalización y cita jurisprudencia en sustento de su postura.

Por las consideraciones que expone, solicita que se confirme la Resolución en todas sus partes, incluidos los intereses resarcitorios allí intimados y la multa aplicada, también con costas.

III.- En PV-2021-60844524-APN-VOCI#TFN se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba informativa. Mediante PV-2021-88414773-APN-VOCI#TFN luce agregada la respuesta brindada por Instituto Nacional de la Yerba Mate, en PV-2023-24779341-APN-VOCI#TFN se clausura el período probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala. En IF-2023-32650228-APN-DTD#JGM e IF-2023-32771654-APN-DTD#JGM obran los respectivos alegatos del Fisco Nacional y de la recurrente, respectivamente y mediante IF-2023-66407510-APN-VOCXI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

IV.- Corresponde ahora decidir si la Resolución aquí recurrida se ajusta a derecho.

De la misma surge que en el marco del procedimiento de fiscalización llevado a cabo respecto de Armando Scholles y Compañía S.R.L. el Fisco Nacional detectó que la documentación respaldatoria de las operaciones concertadas con los sujetos Marcelo Oscar Ares y Pedro Lorenzo Trepiak no reflejaban la verdad de los hechos.

Las observaciones efectuadas respecto de los dos proveedores impugnados, anteriormente detalladas, llevaron al Fisco Nacional a concluir que no poseían estructura operativa, administrativa o comercial ni bienes o instalaciones acordes a los volúmenes presuntamente comercializados, sin que tuvieran capacidad económica o financiera en la magnitud suficiente para realizar las operaciones que se les atribuyen.

Al respecto, cabe señalar que ambos proveedores fueron localizados por la fiscalización actuante en los domicilios fiscales y ambos declararon haber contratado con Armando Scholles y Cía S.R.L. (vide actas de constatación agregadas a fs. 4, 5 y 22 del Cpo Anexo Impuesto al Valor Agregado).

El Sr. Marcelo Oscar Ares informó poseer aproximadamente 4 hectáreas con plantación de yerba mate propia y que adicionalmente arrendaba otras 68 hectáreas con plantación de yerba mate. En lo que aquí interesa, indicó que vende aproximadamente 4 millones de kg de hoja verde de yerba mate por año, que posee cuenta bancaria y que la modalidad de cobro a sus clientes es bancarizada, es decir, con cheques propios, de terceros y transferencias en su cuenta. Posteriormente, mediante multinotas agregados a fs. 6 y 7, amplió la información solicitada: manifestó que “*la modalidad de uso de la cuenta corriente en general es transferencias de las*

empresas a las que se vende la mercadería o depósito de cheques recibidos por el pago de ventas…" y detalló sus principales clientes y proveedores, entre ellos, la aquí actora. De ambas multinotas surge que acompañó: facturas de compras ventas del 01/2015 a 12/2017, libro IVA Compra Venta 01/2015 a 12/2017 y resúmenes bancarios, 10 contratos de arrendamientos, 1 contrato de locación de un depósito para acopio de yerba mate y copia de los títulos de los camiones y/o pickup utilizados.

Por su parte, el Sr. Pedro Lorenzo Trepiak también informó contar con una caja de ahorro, que tiene empleados en relación de dependencia y que posee dos camiones para efectuar el traslado de la yerba, marca Mercedes Benz 1114 dominio VLP …y TTQ …, que son propios por boleto de compraventa pero que no fueron transferidos y dos camionetas, una Chevrolet Pick up Luv a su nombre, dominio CFO …y otra Chevrolet …, adquirida por boleto de compraventa.

Mediante multinota del 24/08/2018, el Sr. Trepiak aportó: el Libro IVA Compras y Ventas y comprobantes de respaldo, copia de los recibos de sueldo y los boletos de compraventa de dos de los camiones y una de las pickup.

En cuanto al circuito de pagos, de las actuaciones administrativas surgen las respuestas brindadas por el Banco Macro SA y el Banco de la Nación Argentina (v. fs. 245/269 y 276/294 del Cpo. Principal N° 2 del Impuesto al Valor Agregado) y copia de los cheques mediante los cuales Armando Scholles y Cía SRL canceló las operaciones con ambos proveedores. De los mismos se desprende que ambos proveedores fueron quienes cobraron los cheques, por ventanilla o por depósito en sus respectivas cuentas bancarias.

De la prueba informativa producida en esta instancia y que obra agregada en autos en PV-2021-88414773-APN-VOCI#TFN, dirigida al Instituto Nacional de la Yerba Mate (INYM), se desprende que es requisito para el productor yerbatero a los fines de inscribirse en el Registro que lleva dicha dependencia, identificar el terreno en donde se encuentra emplazado el cultivo, debiendo aquellos productores dueños del terreno acompañar, entre otros, el título de propiedad o informe dominial que acredite su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmueble. En el caso de productores que no son dueños del lote, deben presentar el instrumento que acredite la tenencia del yerbal y su explotación.

En el caso, el INYM informó las operaciones registradas por los Sres. Ares y Trepiak con Armando Scholles y Cía SRL en los períodos que aquí importan por 1.194.240 kg y 1.788.880 kg, respectivamente.

Indicó también en su presentación ante este Tribunal que el INYM "…*sí realiza relevamientos y/o inspecciones a los yerbales declarados por los productores en casos de específicos, verificándose las hectáreas que posee, si fueron cosechadas parcial o totalmente, estimando el rendimiento por hectárea, entre otros.*

El área de fiscalización realiza inspecciones a productores solicitando los comprobantes de recepción y remitos que acrediten los kilos entregados en los secaderos de un período, generalmente un año, luego se realiza cruzamiento de datos en relación a los kilos de hoja verde entregados y declarados, con las hectáreas y rendimientos estimados según el área técnica del INYM, en caso de existir diferencias que superen la cantidad de kilos de hoja verde en un año puntual se intima al productor a que justifique".

Hizo saber, a renglón seguido, que los Sres. Marcelo Oscar Ares y Pedro Lorenzo Trepiak fueron dados de baja de forma definitiva por el INYM como productores el 31/12/2018 y el 02/10/2017, respectivamente, es decir, en fechas posteriores en las que contrató Armando Scholles y Cía S.R.L.

A la hora de evaluar el resultado de dicha prueba en los agravios formulados por el recurrente, corresponde tener en cuenta que el INYM indicó que es requisito para la inscripción como productor que se presente la

documentación que acredite la titularidad o tenencia de las hectáreas cultivadas, así como que también que realiza inspecciones en las que verifica las hectáreas que posee el productor, si están parcial o totalmente cosechadas y estima el rendimiento de las mismas.

Adicionalmente, señaló que entre sus tareas cruza datos de los kg de hoja verde que las partes le informan comprar/vender con las hectáreas y rendimientos estimados según el área técnica.

Así, lo dicho cobra relevancia por cuanto el Sr. Ares informó a los inspectores que se presentaron en su domicilio que sembraba 4 ha. propias y arrendaba 68 ha. adicionales, respecto de los cuales aportó la documentación de respaldo, sin que la misma fuera debidamente considerada ya que no analizó la inspección si tales parcelas de tierra, en conjunto, tenían la potencialidad de producir las cantidades informadas y con ello las cantidades adquiridas por el aquí recurrente a dicho proveedor.

Debe recordarse, por último, que el INyM fue creado por ley 25.564, y entre sus funciones principales está, precisamente, "*j) Crear registros para la identificación de la producción, elaboración, industrialización, comercialización de la yerba mate y derivados debiendo inscribirse en ellos, con carácter obligatorio, los productores, elaboradores, acopiadores, molineros, fraccionadores, importadores, exportadores, y cualquier otro participante de la cadena del negocio de la yerba mate y derivados*" -art. 4°, inc. j-.

En dicho Registro no solamente se inscriben los productores que quieren ejercer la actividad sino también los yerbales donde se llevan a cabo -Registro Unificado de Operadores del Sector Yerbatero-, así como también los propietarios de éstos, información que es de acceso público en el portal de dicha entidad -www.inym.org.ar.

En el caso, de la compulsa a la información respecto de los proveedores que aquí importan surge que en la fecha que se llevaron a cabo las operaciones, los dos proveedores estaban habilitados para operar en el mercado; por su parte, el proveedor Trepiak, figura actualmente también como propietario de yerbales, de lo que se sigue también que la falta de capacidad económica y operativa, que es esencialmente el fundamento de la pretensión fiscal, no se encuentra correctamente motivada.

En cuanto a la supuesta imposibilidad de transportar la mercadería vendida al aquí recurrente, la información relativa a los rodados del Sr. Ares (vide fs. 11 del informe final de inspección del Sr. Ares en las actuaciones administrativas) da cuenta que tuvo tres rodados para realizar el transporte de la yerba mate vendida a Armando Scholles y Cía S.R.L.: una pick up Chevrolet S10 dominio GSY…, un camión Mercedes Benz 1521/48 dominio SSU… y una Berlingo Citroen Furgon dominio GGY…, sin que se haya rendido prueba alguna de la imposibilidad de trasladar con los mismos las cantidades adquiridas a dicho proveedor.

Similarmente, el Sr. Trepiak contó con los dos camiones y una de las pickup en uso durante los períodos aquí discutidos, en los cuales operó con Armando Scholles y Cía S.R.L.

Ello así, debe entenderse que en el caso particular Armando Scholles y Cía S.R.L. ha llevado a cabo un esfuerzo probatorio que respalda sus agravios, en cuanto a que efectivamente contrató con los proveedores que le extendieron los comprobantes fiscales impugnados, que es lo que debía probar con arreglo a lo dispuesto en el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha interpretado los alcances de dicha disposición, por lo que corresponde revocar la Resolución N° 14/2020 en todas sus partes, con costas.

Por la forma en que se resuelve, no corresponde tratar las restantes cuestiones planteadas.

La Dra. Laura Guzmán dijo:

I.- Que se adhiere al relato de los hechos efectuado por la Vocal Instructora, pero se disiente con las conclusiones a las que arriba, con sustento en las consideraciones de hecho y derecho que paso a exponer.

II.- Que, en efecto, en autos se discute si se ajusta a derecho la resolución venida en recurso que determinó de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 2 a 10 de 2015 y 7 a 9 de 2016, liquida intereses resarcitorios y aplica multa con sustento en los artículos 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683 por el período fiscal 9/2016, difiriendo el juzgamiento de la conducta por el resto de los periodos cuestionados con sustento en lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769.

Ahora bien, el organismo apelado impugnó las declaraciones juradas presentadas por la recurrente por considerar improcedente el cómputo de los créditos fiscales emergentes de operaciones realizadas con dos de sus proveedores, Ares, Marcelo Oscar y Trepiak, Pedro Lorenzo, por considerar -con sustento en la información obtenida durante la fiscalización- que no poseían capacidad económica para realizar las operaciones en crisis. Para arribar a esas conclusiones el ente fiscal efectuó tareas de fiscalización que le son propias, a saber:

1) Ares, Marcelo Oscar: Se encuentra inscripto en los impuestos al valor agregado y a las ganancias en las siguientes actividades: cultivo de yerba mate, venta al por mayor de materias primas agrícolas y de la silvicultura, cultivo de tabaco, servicios de contratista de mano de obra agrícola y plantación de bosques.

Se dispuso su fiscalización preventiva bajo Orden de Inspección N° 1657324, que se notificó el día 22 de marzo de 2018, labrándose acta en la que el fiscalizado brindó información sobre el desarrollo de su actividad (Vid. cuerpo de fiscalización acompañado mediante IF-2020-66982427-APN-DTD#JGM). Asimismo, se le solicitó información sobre el giro de sus negocios tales como registros de compra y venta, documentación respaldatoria de esos registros y de los medios de pago utilizados para cancelar sus compras y gastos efectuados, comprobantes de retenciones sufridas y practicadas, detalle de los bienes de su propiedad, información de los bancos con los que opera u operó, actividades desarrolladas, domicilio administrativo o comercial y detalle de sus principales clientes y proveedores. Con fecha 19 de abril y 21 de mayo de 2018 cumple con la información requerida (Vid. fs. 6 y 7 de las a.a.), la que fue analizada a la luz de los datos emergentes de las bases de datos y demás elementos colectados por los fiscalizadores. De ello, se destacaron importantes incongruencias:

a.- Desconoce el monto de ventas efectuadas en los períodos bajo fiscalización, así como las acreditaciones bancarias operadas en cuentas de su titularidad y pagos efectuados en concepto de impuesto al valor agregado;

b.- Alrededor del 70% de las compras que dice haber realizado y sustentas las actividades que presuntamente desarrolla se vinculan con sujetos carentes de capacidad económica y previamente incorporados a la base de datos (Base de Contribuyentes No Confiables RG 3832/16);

c.- registra exiguas acreditaciones bancarias respecto de las presuntas ventas realizadas;

d.- las cantidades de yerba mate hoja verde, te y tabaco que dijo vender en promedio por año, no se condicen con las posibilidades de producción del inmueble que posee y con los que manifestó arrendar, entre otras;

e.- la última presentación de declaración jurada del impuesto al valor agregado corresponde al período 2016, no habiendo presentado las correspondientes al período 2017;

f.- del análisis de las declaraciones juradas presentadas surge que el débito fiscal declarado es inferior al crédito

fiscal computado por el conjunto de sujetos que han registrado las facturas que llevan su membrete;

g.- si bien poseía automotores, transfirió la mayor parte de ellos después de iniciada la presente fiscalización;

h.- si bien declara personal en la mayor parte de los períodos analizados, existen facturas emitidas en meses en los que no declaró personal y en meses donde la cantidad de personal declarado era de 1, 2 o 3 personas;

i.- existen diferencias relevantes entre las compras que terceros le atribuyen respecto de las que declara;

j.- informa ventas en el año 2015 por un importe de $ 5.511.244,40.- y en 2016 por $ 20.708.466,29.-, más dichos importes no guardan relación con las acreditaciones bancarias ni con las compras que se le atribuyen, máxime cuando muchas de las presuntas compras de bienes y servicios se encuentran respaldadas con comprobantes pertenecientes a contribuyentes que se encuentran incluidos en la base de contribuyentes no confiables.

k.- Analizadas las facturas electrónicas emitidas con su CUIT durante los períodos 2015 y 2016, en los que informó ventas por $ 25.000.000.- facturó entre otros: hoja verde de yerba mate puesta en secadero tanto de producción propia como de terceros. Asimismo, factura conceptos tales como servicios de flete, servicios de cosecha, flete y limpieza, limpieza y tirada de glifosato, para distintos clientes y localidades de la Provincia de Misiones, venta de un automotor que nunca se encontró a su nombre.

Ello es así, que analizados en conjunto todos los elementos aportados y recabados por los funcionarios fiscales, concluyeron que se estaba frente a un contribuyente que no pudo acreditar una estructura operativa, administrativa o comercial, ni bienes o instalaciones acordes a los volúmenes que dice haber comercializado. Asimismo, se consideró que no pudo exteriorizar capacidad económica o financiera que le permitiera realizar la totalidad de las operaciones que se le imputan, por lo que se concluyó que es un contribuyente sin capacidad económica y se lo incluyó en la base de contribuyentes no confiables calificándose sus facturas como apócrifas.

2) Trepiak, Pedro Lorenzo: De las tareas de verificación y fiscalización llevadas adelante mediante OI N° 1.709.084 (Vid. a.a. IF-2020-66982427-APN-DTD#JGM, pag. 16 y sgtes.) se constató que el contribuyente se encontraba inscripto en los impuestos al valor agregado y ganancias. Declara actividades: cultivo de te y otras planteas cuyas hojas se utilizan para preparar infusiones; cultivo de yerba mate; servicio de transporte automotor; cultivo de tabaco y servicios de contratista de mano de obra agrícola.

Iniciada la fiscalización los funcionarios fiscales se constituyeron en su domicilio fiscal y labraron acta donde consta la información brindada por el contribuyente vinculada con su actividad, tales como la fecha de inicio, domicilio donde la desarrolla, datos de su asesor contable, como emite sus facturas, cuenta bancaria, cantidad de empleados, clientes y proveedores, bienes registrables, etc. Acompañó mediante multinota documentación de respaldo, la que fue analizada, observándose inconsistencias, a saber:

a.- En las últimas declaraciones de IVA presentadas se visualizan saldos a favor del responsable.

b.- Las últimas declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias presentadas corresponden a los períodos fiscales 2015 y 2016, sin impuesto determinado.

c.- Las últimas declaraciones juradas del SUSS empleador presenta Aportes y Contribuciones en cero (períodos fiscales 2016/2018).

d.- No se verificaron pagos de Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social Empleador, habiendo declarado 16

empleados promedios en el año 2018.

e.- Se verificaron pagos mínimos realizados en IVA, Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social (autónomas).

f.- Se observan planes caducos (únicamente monotributo).

g.- Posee una significativa facturación y escasa bancarización de sus operaciones. En el período 2016 las acreditaciones representan el 7,10% de las ventas, en el período 2017 el 11,01% y hasta el periodo 8/2018 representan el 24,04 %.

h.- El único bien embargable según sistemas es un automotor Chevrolet Pick Up, modelo 1998. Si bien declaró tener dos vehículos más, los mismos no se encuentran declarados en AFIP ni inscriptos en el Registro de la Propiedad Automotor.

i.- De acuerdo con sus declaraciones, su actividad es la de “Compra venta de hoja de yerba mate” y sus principales proveedores son colonos, productores de yerba, en sus registros no se verificaron operaciones que lo vinculen con esos productores.

j.- De sus registros surge que casi la totalidad de sus operaciones son con estaciones de servicio y Royin Argentina S.A., contribuyente que se encuentra en la base Eapoc. No se registran operaciones de compra de hoja verde de yerba mate del período.

k. Si bien tiene trabajadores en relación de dependencia, los declara, pero no determina ni realiza aportes y contribuciones.

l.- A pesar de haber emitido comprobantes durante el período 1/2015 a 12/2016 por $ 13.000.000.-, según información de terceros se lo identificó como comprador de bienes o servicios por $ 1.000.000.-, consistiendo la mayor parte de sus compras, combustibles y artículos del hogar.

m.- Relevadas las facturas electrónicas emitidas con su CUIT, durante los períodos fiscales 2015, 2016 y 2017, se facturaron entre otros conceptos: hojas de te verde, hoja verde de yerba puesto en secadero, servicios de cosecha de hoja verde de yerba mate, servicios de tarefa y flete.

n.- Respecto a los medios de pago, se aportaron recibos y fotocopias de cheques de los bancos Macro y de la Nación Argentina. De la circularización a las entidades bancarias se pudo obtener la información que los cheques fueron cobrados por el contribuyente.

De tal forma, analizados los elementos reunidos en su conjunto, el organismo fiscal concluyó que no se pudo identificar una estructura operativa, administrativa o comercial, ni bienes o instalaciones acordes a los volúmenes presuntamente comercializados así como que no exterioriza capacidad económica o financiera en la magnitud suficiente que hubiera permitido que realizara las operaciones que se le imputan, razones que llevaron a su inclusión en la base de Contribuyentes no Confiables, que contiene información correspondiente a facturas o documentos equivalentes que fueron calificados como apócrifos, bajo el cargo, “SIN CAPACIDAD ECONÓMICA”.

III.- Que de acuerdo con el relato efectuado, como consecuencia de tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la

conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes o impugnables.

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.

Resulta oportuno 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 se advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

IV.- 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 con los proveedores declarados.

V.- Que sentado lo que antecede, debe ahora apreciarse el elenco probatorio producido por la recurrente para acreditar sus dichos, que se limita a un Informe dirigido al Instituto Nacional de la Yerba Mate y la prueba documental acompañada en sede administrativa.

En principio, debo destacar que a mi criterio, las declaraciones efectuadas por los proveedores Ares y Trepiak han quedado desvirtuadas por las probanzas reunidas por la administración en la instancia fiscalizadora, como quedó dicho. En efecto, no se ha podido demostrar que los proveedores hubieran podido producir las cantidades que declaran en los inmuebles que poseen o dicen arrendar; sus proveedores –en su mayoría- se vinculan con sujetos carentes de capacidad económica e incorporados en las bases de contribuyentes no confiables; sus compras no se vinculan con la actividad gravada; registran escasas acreditaciones bancarias a pesar de haber declarado que todas sus operaciones eran realizadas mediante operaciones bancarias; desconocen el volumen de sus operaciones; no se condice el volumen de sus operaciones con el personal declarado.

Resulta oportuno destacar que en el caso del proveedor Ares, si bien declara que realizó el transporte de las mercaderías con sus propios vehículos, de los títulos acompañados, los mismos no se encontraban bajo su propiedad durante la totalidad de los períodos fiscalizados, salvo un camión (SSU576, desde el 10/4/2015) y un Citroën Berlingo (27/10/2015). Adviértase que este último no resulta un vehículo apto para el traslado del producto que comercializa. Con respecto a otros dos vehículos, ingresaron a su patrimonio en agosto y octubre de 2016.

Con respecto al otro proveedor, solo pudo detectarse en su poder un camión.

Ante esta instancia, la prueba de informes producida por la recurrente no aporta elementos que logren desvirtuar las conclusiones a las que arribó el organismo fiscal. Ello por cuanto el Instituto brinda a todas luces información genérica en tanto comunica los requisitos que se exigen para la inscripción de un productor yerbatero y los requisitos para la inscripción como comercializador. Aporta la información sobre los proveedores aquí cuestionados que declararon en oportunidad de su inscripción y que han practicado retenciones a la tarifa sustitutiva del Convenio de Corresponsabilidad Gremial. Que la recurrente ha declarado ingresos de hoja verde adquirida a aquellos proveedores y que "realiza relevamientos y/o inspecciones a los yerbatales declarados por los productores en casos específicos, verificándose las hectáreas que posee, si fueron cosechadas parcial o totalmente, estimando el rendimiento por hectárea, entre otros".

Más, y esto resulta medular a fin de resolver, a mi criterio, merece destacarse que en ningún momento informó que los proveedores fueron fiscalizados.

En definitiva, la información obrante en el Instituto es consecuencia de las declaraciones juradas presentadas por los inscriptos y sus clientes, información que justamente se encuentra cuestionada por el organismo fiscal, con concretos elementos probatorios, como ha sido descripto precedentemente.

En concreto, la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten las operaciones –y en definitiva- no aportó –a mi modo de ver- elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal en el acto en crisis.

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, que "*....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)*".

En consecuencia, los agravios de la recurrente –sobre la que reposaba la carga probatoria- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos, por lo que corresponde confirmar los ajustes efectuados 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.

VI.- Que resta tratar los agravios dirigidos a cuestionar la sanción aplicada por el período fiscal 9/2016, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inc. b) de la ley de rito.

Debe tenerse presente que en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados en el artículo 46 de la ley de procedimientos fiscales se deberá respetar la secuencia que se describe seguidamente, en orden a determinar si se verificaron sus elementos tipificantes.

En primer término se debe analizar el aspecto objetivo al evaluar 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 ardid o engaño, es decir, 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.

VII.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para encuadrar la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) 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 cinco 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 aquélla 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).

Bajo la luz de esas premisas, analizadas las actuaciones administrativas, el informe final de inspección y en atención a lo resuelto en Considerandos precedentes, el Fisco Nacional actuó correctamente al encuadrar la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultación maliciosa toda vez que en la documentación que da sustento a sus declaraciones juradas “se consignan datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”.

Frente a ello, los argumentos que ensaya no tienen entidad para enervar la ausencia de una conducta dolosa. Baste para ello destacar que sus declaraciones juradas originales no reposaban en documentación fidedigna, pues se encontraban declarados créditos fiscales que no contaban con el debido respaldo documental que significaron un importante ajuste en su determinación de la obligación tributaria.

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, por mayoría SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución N° 14/202020 en todas sus partes, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.16 15:38:34 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.16 16:11:32 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.26 12:44:45 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.26 12:44:46 -03:00