República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-51500609-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA EMPRENDIMIENTOS AGRICOLAS SAN JUANINOS S.A. s/recurso de apelación" EX-2023-85815528- -APN-SGAI#TFN- VOCXII-

---

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. Nº EX-2023-85815528- -APN-SGAI#TFN caratulado "EMPRENDIMIENTOS AGRICOLAS SAN JUANINOS S.A. s/recurso de apelación"

El Dr. Martín dijo:

I.- Que en el RE-2023-85814437-APN-SGAI#TFN Emprendimientos Agrícolas Sanjuaninos S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución N°25/2023 de fecha 26 de junio de 2023 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional San Juan de la D.G.I- A.F.I.P., a través de la cual se determinó de oficio en conjunto con los intereses resarcitorios el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales diciembre 2015 a abril 2020 y se aplicó una multa equivalente a tres veces el tributo evadido en los meses mayo y junio del 2016 , marzo, mayo, junio del 2017 y agosto del 2018, conforme los artículos 46 y 47 inc. b) y c) de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus mod).

En primer lugar, opone de previo y especial pronunciamiento la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar de oficio y aplicar sanciones respecto del Impuesto al Valor Agregado por los períodos diciembre 2015 a noviembre 2016. En este sentido, entiende que el plazo de la prescripción inició el 1 de enero de 2017 y feneció el 1 de enero del 2022 puesto que considera que la suspensión por un año que establece la ley 27.562 no aplica al presente caso en virtud de que la citada normativa sólo rige para los ejercicios fiscales cuya prescripción comienza a operar con posterioridad al 26/08/2020 (entrada en vigencia de la mencionada ley).

Continua expresando agravios respecto al fondo de la cuestión. Destaca que el fundamento del acto administrativo radica en la impugnación de las operaciones respaldadas por las facturas a los proveedores Pedro Berrocal, Julio Cesar Bravo, Teodolinda Claudia Cabrera, Antonio Victor Casivar, Cooperativa de Trabajo Oro Verde Ltda., Cumbre Nevada S.R.L., Basilio Nicolás Flores, Héctor Funes, Juan Marcelo Mateo, Juan Carlos Ortiz, Pablo Sebastián Rodríguez y Servicios Agrícolas del Sur S.R.L., los cuales de acuerdo a las investigaciones

llevadas a cabo fueron declarados apócrifos.

Resalta que el Fisco Nacional no objetó la relación comercial que posee con dichos proveedores así como tampoco efectuó observación alguna a las compras de los citados sujetos. En virtud de ello, hace hincapié en que el juez administrativo no practicó ajustes en el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a las Ganancias- Salidas No Documentadas, por lo que de esta forma reconoció la existencia de las operaciones. Sin embargo lo que aquí se cuestiona es que los servicios no fueron prestados por quien los facturó.

Expone que los indicios en los cuales se apoya el Fisco Nacional para declarar a los proveedores apócrifos son débiles e improcedentes incluso si se tiene en cuenta que en la mayoría de los casos se han evidenciado una adecuada capacidad económica. Por dicho motivo considera arbitraria la resolución apelada, ya que las conclusiones a las que en ella se arriba escapan, realmente, a los hechos y al derecho vigente.

Por otra parte, respecto del ajuste efectuado en los créditos fiscales originados en el decreto 814/01 indica que sus fundamentos se centran en su incorporación como base de la sanción, alegando que se trataría de una discrepancia en el aspecto temporal de su cómputo.

Finalmente se agravia de la multa aplicada, señalando que no se encuentran cumplidos los componentes requeridos por la norma: la liquidación inexacta de los tributos y, en todo caso, la existencia de un ardid idóneo para incurrir en defraudación fiscal, por lo que en virtud de ello, solicita que la misma quede sin efecto.

A tenor de lo expuesto, peticiona que se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Ofrece prueba documental, informativa y prueba pericial contable. Hace reserva de caso federal.

II.- Que en el IF-2023-120054703-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado deducido en autos.

Comienza su relato refiriéndose en primer lugar a la excepción de prescripción planteada por la recurrente. Señala que el artículo 17 de la ley 27.562 aplica a todo el universo de contribuyentes, independientemente si éstos adhirieron al régimen establecido en dicha norma. En este sentido, expone que el término de la prescripción para las deudas determinadas en el Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos fiscales 12/2015 a 11/2016 inició el 1/1/2017 y finalizó el 31/12/2021. Sin embargo, tal plazo de cinco años se vio suspendido por las previsiones precedentemente transcriptas, trasladándose el vencimiento al 31/12/2022.

Asimismo, habiéndose notificado el acto de otorgamiento de vista e instrucción sumarial el 29/12/2022 y atento lo dispuesto en el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683 a partir del 29/12/2022 (fecha de notificación de la vista) comenzaron a correr los 120 días hábiles administrativos de suspensión De allí que, a la fecha de dictado de la resolución en crisis (26/06/2023), no se encontraban prescriptas sus facultades para determinar e imponer sanción por los períodos pretendidos. En efecto, solicita el rechazo del planteo efectuado por la actora, con expresa imposición de costas.

Respecto de la cuestión de fondo, manifiesta que el cumplimiento de los requisitos formales no validan la existencia de las operaciones cuestionadas, dado que con dicho accionar la responsable solo pretende demostrar la validez formal de las operaciones observadas y no la autenticidad material de las mismas. En este orden de ideas señala que las facturas aportadas por un contribuyente solo hacen a la instrumentación de una operación, pero, por sí solas, no justifican que el emisor haya vendido el producto o prestado el servicio, ni el precio real de los mismos. En tales circunstancias, corresponde a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos; esto es, demostrar la efectiva capacidad operativa y económica de sus supuestos proveedores (no de su mera existencia formal) para prestar los servicios facturados. Atento a que dicha

situación no se refleja en autos solicita que se confirme el ajuste apelado, con costas.

Concluye expresándose en relación a la multa aplicada en autos. Indica que el uso de comprobantes apócrifos como los montos evadidos y la vocación de continuidad en el accionar ilegítimo advierten que la contribuyente ocultó maliciosamente aquella realidad impositiva al Fisco Nacional, configurándose de esta forma los elementos previstos en la normativa legal.

Por los motivos expuestos solicita que se confirme la resolución apelada con costas. Aporta antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por la recurrente. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal

III.- Que por medio de la PV-2024-11552790-APN-VOCXII#TFN se hizo lugar a la oposición del Fisco Nacional respecto de la prueba ofrecida en autos al considerarse que la misma era dilatoria e inconducente.

En efecto, en la PV-2024-13441866-APN-VOCXII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala “D”, para que luego en el IF-2024-50367845-APN-VOCXII#TFN se dispongan los mismos para dictar sentencia.

IV.- Que por una cuestión de procedencia corresponde tratar en primer lugar la excepción de prescripción opuesta por la recurrente respecto del Impuesto al valor Agregado por los períodos fiscales diciembre 2015 a noviembre 2016.

Que el artículo 56 de la ley de rito establece que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la citada norma, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben por el transcurso de CINCO (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación. Por su parte el artículo 57 dispone que comenzará a correr el término de prescripción para determinar el impuesto así como la acción para exigir el pago, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

Sobre dicha base, el curso de la prescripción para el Impuesto al Valor Agregado por los periodos diciembre 2015 a noviembre inició el 01/01/2017 y culminó el 01/01/2022. Sin embargo corresponde considerar si resulta aplicable alguna causal de suspensión y/o interrupción que afecte el criterio principal.

Que el artículo 17 de la ley 27.562 estableció con **carácter general** la suspensión por el término de un (1) año del plazo de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales.

Que dicha normativa entró en vigencia a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial, es decir el 26 de agosto de 2020, por lo que en virtud de lo expuesto, el plazo de la prescripción se extendió un año más, finalizando el 01/01/2023.

Que asimismo, el artículo s/n agregado a continuación del 65 de la ley de rito dispone que se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario

correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción.

Que en el caso bajo análisis, la vista dispuesta en el artículo 17 de la ley de rito se produjo el 29/12/2022 y fue notificada el mismo día, conforme surge a fs. 1076/1134 del IF-2023-120072788-APN-DTD#JGM.

Que en virtud de lo expuesto ut-supra el plazo de la prescripción se extendió 120 días hábiles más, por lo que al 26 de junio de 2023, fecha en la que se notificó la resolución apelada en marras el Fisco Nacional se encontraba facultado para determinar de oficio e imponer sanciones.

Que por otra parte y en contraposición a lo manifestado por la actora en su escrito recursivo al indicar que la suspensión dispuesta en la ley 27.562 solo rige para los ejercicios fiscales cuya prescripción comienza a operar con posterioridad al 26/08/2020 (fecha entrada en vigencia de la citada ley), cabe resaltar que si bien podría plantearse en el plano teórico una distinción entre los impuestos cuyo plazo de prescripción ya comenzó a operar y otros en que no, lo cierto es que la norma resultaría de imposible aplicación a períodos que aún no iniciaron el término de 5 años (p.ej para la ley 27.652 -08/2020- los que comiencen el 1° de enero de 2021 o 1° de enero de 2022). Por ende el único universo posible que comprendería la decisión adoptada por el Poder Legislativo sería el de las sanciones o impuestos en los que ya inició el cómputo (v.g. para la ley 27.652 1° de enero de 2020, 1° de enero de 2019 o anteriores). Una opinión en contrario importaría una decisión del Congreso Nacional sobre un universo vacío o que el segundo supuesto se encuentra afectado por una decisión de inconstitucionalidad, cuestión que no ha ocurrido a la fecha. Sobre esta base, la suspensión bajo análisis lleva la fecha límite para aplicar multas y determinar impuestos por parte del Fisco Nacional hasta el 31/12/2024 o 01/01/2025.

Que por lo tanto, corresponde rechazar la excepción de prescripción opuesta por la recurrente, con costas.

V.- Que ello así cabe establecer si la resolución 25/2023 que determinó el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales diciembre 2015 a abril 2020 se ajusta a derecho.

Que de las presentes actuaciones se desprende que la actividad principal declarada por Emprendimientos Agrícolas Sanjuaninos S.A es el cultivo de vid, y su actividad secundaria el cultivo de oleaginosas n.c.p. excepto soja y girasol, cerrando sus ejercicios económicos el 30 de septiembre de cada año.

Que en el caso de marras se realizaron tareas tendientes a verificar las operaciones efectuadas con: Aldo Esteban Aguilera Martínez, Pedro Berrocal, Julio Cesar Bravo, Teodolinda Claudia Cabrera, Antonio Víctor Casivar, Cooperativa de Trabajo Oro Verde Ltda., Cumbre Nevada S.R.L., Basilio Nicolás Flores, Héctor Javier Funes, Juan Marcelo Mateo, Juan Carlos Ortiz, Pablo Sebastián Rodríguez y Servicios Agrícolas del Sur S.R.L., los cuales luego de la fiscalización llevada a cabo se comprobó su incapacidad económica y financiera para la efectiva realización de las operaciones facturadas. En consecuencia el ente fiscal procedió a impugnar los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos diciembre 2015 a abril 2020.

Que a continuación se mencionan las principales irregularidades que presentan los proveedores cuestionados:

Aguilera Martínez Aldo Esteban: El 23/05/2016 prestó a la recurrente servicios de cosecha por un importe neto de $144.820,50 gravado a la alícuota diferencial de IVA del 10.5%, conforme surge de la factura 00002-000000086, que luce a fs. 314 del IF-2023-120071012-APN-DTD#JGM. Del informe final de inspección que obra a fs. 395/402 del IF-2023-120077557-APN-DTD#JGM y de las propias manifestaciones del contribuyente al responder los requerimientos solicitados se desprende que presta servicios agrícolas con las herramientas y

maquinarias que sus clientes le proporcionan ya que no dispone de rodados e inmuebles o algún bien registrable. Los pagos son a través de transferencias bancarias o cheques los que una vez acreditados son extraídos por el responsable en efectivo para el pago de jornales al personal afectado. Pese a ello, el Sr. Aguilera no posee la solvencia de pago de salarios del personal que declara como propio ni para el pago de impuestos que la actividad requiere. En este sentido la inspección observó que el citado proveedor se encuentra declarado en nómina salarial de empleo público provincial en relación de dependencia desde el año 2003, elemento que indica que por carga horaria, resulta improbable el ejercicio de la actividad de labores culturales que se encuentra inscripta (servicios de labranza, siembra, trasplante, cuidados culturales). Los hechos mencionados demuestran la incapacidad económica que posee el contribuyente para realizar las tareas facturadas, no disponiendo a su vez de bienes que permitan presuponer que poseen capacidad para prestar el servicio en cuestión. Fue incluido en la base apoc el 15/07/2015 tal como luce a fs. 403 del IF-2023-120077557-APN-DTD#JGM.

Berrocal Pedro: Realizó operaciones comerciales con la actora prestando servicios de flete el 09/04/2019 por un importe de $30.682,44, tal como obra a fs. 370 del IF-2023-120071012-APN-DTD#JGM. Sin embargo al localizar físicamente el domicilio real y fiscal declarado se observó la existencia de un supermercado el cual también responde al contribuyente -"Distribuidora Berrocal S.R.L"- no verificándose allí bienes vinculados al servicio de transporte, alquileres, venta de alambre o maderas fertilizantes (actividades informadas). El encartado no posee personal en relación de dependencia siendo éste necesario para el desarrollo de las numerosas actividades declaradas. Si bien tiene rodados, los mismos no guardan relación con los diversos conceptos facturados (alquiler de auto elevador) que obran en los comprobantes aportados a fs. 155/159 del IF-2023-120078281-APN-DTD#JGM. Tampoco acredita la existencia de los mismos ni de contratos. No posee acreditaciones bancarias, no pudiendo justificar ningún tipo de movimiento ni de ingresos o gastos vinculado al desarrollo de las actividades. Los montos facturados por el rubrado no resultan consistentes con los volúmenes de compras informadas por terceros. Por los motivos mencionados la inspección entiende que el contribuyente bajo análisis no posee la capacidad mínima e indispensable tanto económica como financiera para llevar a cabo la actividad facturada, por lo que lo incluyó en la base apoc el 01/04/1989 no habiendo la responsable presentando disconformidad alguna.

Bravo Julio César: Comercializó con la recurrente en los meses abril, mayo y agosto del año 2016, prestando servicio de cosecha conforme surge a fs. 350 352/352, 362 del IF-2023-120071012-APN-DTD#JGM. Del informe de inspección que luce a fs. 17/25 del IF-2023-120078659-APN-DTD#JGM se desprende que el contribuyente no pudo ser localizado por lo que no se logró verificar la veracidad de las facturas electrónicas emitidas. Posee acreditaciones bancarias en los periodos bajo análisis las cuales son ampliamente inferiores a los montos facturados en dicho tiempo. El circuito de cobros y pagos utilizado no pudo ser corroborado durante la fiscalización. No dispone de maquinarias, herramientas, movilidades y demás enseres necesarios para realizar la actividades facturadas (cosecha, servicios agrícolas, transporte de cosechas, poda semanal, guano, material de ferretería agua y gas, bing, servicios de poda verde, armado de parral completo, venta de pasas, venta de uva Flame, entre otros). Se menciona a su vez que los conceptos facturados fueron realizados en periodos en los cuales el contribuyente no declara personal a su nombre, hecho que resulta llamativo por la labor de las tareas que desarrolla. Por los motivos que se exponen la inspección concluye que el responsable no posee una mínima capacidad operativa, financiera y patrimonial para llevar a cabo sus actividades, razón por la cual lo incluyó en la base apoc el 23/7/2013, no habiendo éste prestado disconformidad alguna.

Teodolinda Claudia Cabrera: Realizó operaciones con la actora prestando servicios de fletes a bodega, jornales, servicios de cosecha, poda y atado, trabajos agrícolas y cosecha de aceitunas durante los meses mayo, junio, septiembre del 2016, marzo, mayo, junio y septiembre del 2017 tal como surge a fs. 354/356 del IF-2023-

120071012-APN-DTD#JGM. Del informe de inspección que luce a fs. 85/90 del IF-2023-120078659-APN-DTD#JGM se desprende que los servicios facturados demandan mano de obra de mas de una persona y la responsable no declara empleados ni obran registros de contratación alguna por tal concepto. Tampoco registra rodados con los que pudiera haber prestado el servicio de acarreo y fletes facturados. Si bien posee acreditaciones bancarias los montos facturados no guardan correlación con la situación patrimonial del titular. Registra compras con proveedores apócrifos por importes significativos. Fue incluido en la base apoc el 27/04/2010.

Antonio Víctor Casivar: Prestó servicios a la recurrente de cosecha de uva, acarreo y fletes durante los meses marzo, abril y mayo del 2018, conforme obra a fs. 344/347 del IF-2023-120071012-APN-DTD#JGM. En el informe de inspección que luce a fs. 35/43 del IF-2023-120079387-APN-DTD#JGM surge que al concurrir a los domicilios declarados se observó que los mismos correspondían a casas habitación, no pudiendo constatar de esta forma el desarrollo de la actividad declarada. No posee bienes registrables de su propiedad y/o maquinarias con las que lleve a cabo sus labores. Tampoco existe información de acreditaciones bancarias informadas por ventas facturadas. No demostró poseer una mínima capacidad técnica, operativa, financiera y patrimonial para efectuar sus actividades, razón por la cual se la incluyó el 10/08/2014 en la base apoc, sin presentar la contribuyente disconformidad alguna.

Cooperativa de Trabajo Oro Verde Ltda: Realizó operaciones con la actora en mayo 2018 prestando servicios de cosecha, tal como obra a fs. 351 del IF-2023-120071012-APN-DTD#JGM. Del informe final de inspección que luce a fs. 658/672 del IF-2023-120081509-APN-DTD#JGM surge que posee vinculación con Cumbre Nevada S.R.L (ver proveedor siguiente), firma que fue inspeccionada bajo la orden Nº 1729869 en donde se incluyó a la misma en la base de contribuyentes no confiables. La cooperativa no realizó presentación alguna que establezca qué personal efectuó los servicios de cosecha, la forma en que desarrollo la tarea, cómo se estipularon los costos de dichos servicios, elementos utilizados para el acarreo, etc. Tampoco aportó contratos con clientes con detalle de las tareas. Del relevamiento de las facturas realizadas las cuales obran en el IF-2023-120080933-APN-DTD#JGM se desprende que las presuntas actividades desarrolladas correspondían a prestación de mano de obra para fines principalmente agrícolas a empresas radicadas fuera de la provincia de San Juan observándose que los clientes se encontraban radicados en la ciudad de Concepción del Uruguay, provincia de Entre Ríos y en menor medida en la localidad de Cevil Pozo de la provincia de Tucumán. No presentó disconformidad alguna frente a su inclusión en la base apoc.

Cumbre Nevada S.R.L: Prestó a la recurrente servicios de cosecha de uva durante los meses marzo y mayo del 2016, tal como surge a fs 339/340 342/343 del IF-2023-120071012-APN-DTD#JGM. Del informe de inspección que obra en el IF-2023-120081782-APN-DTD#JGM se desprende que realizó ventas por $100.380.283,19 de las cuales $14.754.705 se encuentran bancarizadas, lo que permite evidenciar que gran parte de dichas operaciones se realizaron bajo métodos no legales (en negro al margen de la tributación). La apoderada de la firma, la Sra. Miriam Yolanda Soria, es también la presidenta de la Cooperativa de Trabajo Oro Verde Ltda. Esta última declara servicios y factura los mismos hasta octubre 2018, observándose que a partir del mes siguiente (noviembre 2018) se crea la firma Cumbre Nevada S.A.S en la Dirección Regional de Microcentro la que incluye como personal en relación de dependencia a la Sra. Soria Miriam Yolanda. Esta última empresa informa sus ventas a los mismos contribuyentes que la verificada (Cumbre Nevada S.R.L). Fue incluida en la base apoc en 01/2016 sin haber presentado disconformidad alguna.

Flores Basilio Nicolás: Realizó operaciones con la actora prestando servicios de fletes de uva a bodega y mano de obra para la cosecha de uva en los meses mayo 2016, abril y mayo 2017, mayo 2018 y mayo 2019. Del informe de inspección que obra en el IF-2023-120082099-APN-DTD#JGM surge que el responsable percibe desde el año 2017 remuneraciones del ANSES como pensionado nacional. En su carácter de empleador en los años 2018 y

2019 informó 3 y 11 empleados en relación de dependencia, respectivamente, sin embargo no declaró personal en los períodos bajo análisis (05/2016 a 05/2017). Posee acreditaciones bancarias que coinciden con lo percibido en concepto de jubilación. Emitió facturas electrónicas desde 10/07/2017 hasta el 28/08/2019 por un total de $4.638.854,36. Al concurrir al domicilio se verificó que corresponde a una casa de familia de propiedad del contribuyente que se encuentra alquilada, hecho que conlleva evidenciar que en dicho lugar no se desarrolla ninguna de las actividades declara. Se lo incluyó en la base apoc, no formulando disconformidad alguna.

Funes Héctor Javier: Prestó a la recurrente servicios de cosecha y viáticos durante los meses febrero y septiembre 2019 conforme luce a fs. 367, 369 del IF-2023-120071012-APN-DTD#JGM. En el informe de inspección que obra a fs. 17/22 del IF-2023-120082425-APN-DTD#JGM surge que no pudo ser localizado pero en el domicilio no se constató indicios del desarrollo de las actividades comerciales. No posee personal declarado en los periodos cuestionados. Tampoco se pudo comprobar la existencia de maquinarias, herramientas, movilidades y demás enseres necesarios para realizar la actividad que declara. Fue incluido en la base apoc el 26/09/2018 sin presentar objeción alguna.

Mateo Juan Marcelo: Operó con la actora en abril 2018. Ni el proveedor ni el contribuyente presentaron las facturas manuales emitidas, no disponiendo en dicha fecha facturas electrónicas. No declara personal en el período en que se desarrollaron las actividades. Registra acreditaciones bancarias por $1.323.165 desde 2019 a 2021, las cuales no tienen relación con el volumen de las ventas facturadas. No posee capacidad técnica u operativa atento a que no se verificó que disponga de bienes de su propiedad para el desarrollo de sus actividades. Tampoco presenta capacidad económica o financiera ya que las acreditaciones bancarias informadas son inconsistentes con los volúmenes facturados electrónicamente por él. Fue incluido en la base apoc conforme surge en el IF-2023-120082099-APN-DTD#JGM.

Ortiz Juan Carlos: Comercializó con la recurrente en los meses mayo, junio, septiembre 2016, marzo, mayo, junio, septiembre 2017, mayo y agosto 2018 y mayo y julio 2019 presentando servicios de cosecha , podas de fincas y trabajos agrícolas tal como surge de las facturas que obran a fs. 11/13 del IF-2023-120084195-APN-DTD#JGM. No registra ser titular de un vehículo acorde para efectuar servicios de flete y acarreo. No informa personal en relación de dependencia para los periodos en los cuales emitió facturas electrónicas por servicios de cosecha, trabajo de plantación de cebolla, poda, transporte, entre otros. Las compras informadas en el Registro Informativo de Compras/ Ventas resultan ser ampliamente inferiores y disímiles a las supuestas prestaciones de servicio realizadas. Asimismo realizó operaciones con proveedores apócrifos. Fue incluido en la base apoc el 09/09/2011 sin realizar objeción alguna.

Pablo Sebastián Rodríguez: Realizó operaciones con la recurrente en noviembre 2015. Registra multiactividades no relacionadas entre si, como servicios de publicidad, movimientos de suelos, extracción de productos forestales, venta de abonos, fertilizantes, entre otras. La inspección observó que a partir de mayo 2017 el contribuyente comenzó a emitir facturas electrónicas a diversos sujetos responsables inscriptos por conceptos muy variados y distintos (alquiler de herramientas sin operarios, reemplazo y reparación de parrales, alambrado con materiales y mano de obra, fletes, movimiento de suelos, reparación de pozos de riego, reemplazo de cañerías, servicios generales, etc, las cuales obras en el IF-2023-120084532-APN-DTD#JGM. No dispone de camiones maquinarias o inmuebles que se correspondan con los conceptos facturados. Tampoco se registran acreditaciones bancarias para el periodo 2015/2018. Tiene categoría de riesgo muy alto. La inspección observó en el sistema e-fisco solo doce comprobantes emitidos en mayo y junio 2017 por un monto total de $3.936.130,83. Tuvo una resistencia pasiva a la fiscalización y fue incluido en la base apoc bajo los lineamientos establecidos en los puntos 2.2.6 Instrucción General 748/2005 – sin capacidad económica.

Servicios agrícolas del sur S.R.L: Operó con la recurrente en febrero 2018 prestando servicios en la calle Las Moras Ullum, sin embargo no aporta elementos que establezca de qué conceptos se trata y que el mismo se haya efectuado en cabeza del supuesto proveedor. Declara personal con remuneraciones escasas y no acordes a los régimenes y convenios pertinentes. No se observó la existencia de rodados, maquinarias, herramientas o inmuebles para llevar a cabo la actividad declarada. Si bien posee acreditaciones bancarias éstas resultan ser muy inferiores respecto de los volúmenes facturados. No pudo ser localizada, desconociendo los vecinos la existencia de "Servicios Agrícolas del Sur S.R.L" y ninguno de sus socios integrantes. Fue incluida en la base apoc bajo la leyenda " usina sin capacidad económica , operativa y/o financiera".

Que frente a estas circunstancias el Fisco Nacional impugnó los créditos fiscales computados al sostener que los proveedores observados no poseen capacidad económica y financiera para realizar las operaciones cuestionadas.

Que si bien la recurrente sostiene en su defensa que las facturas que instrumentan las operaciones cumplen con la normativa vigente; que ninguna norma impone a su cargo el deber de constatar el cumplimiento que el proveedor dé a sus obligaciones fiscales; señalando a su vez que los sujetos cuestionados no se encontraban incluidos en la Base Apoc al momento de la operación, dicho argumento debe ser rechazado en virtud de que esta circunstancia no implica que posean capacidad operativa para desarrollar sus actividades; es decir, la sola inclusión por sí misma no constituye el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se le debe agregar las restantes constataciones efectuadas por el personal fiscalizador. En consecuencia, no resulta suficiente el cumplimiento de los recaudos formales, sino que también es necesario la consumación del aspecto material referido a la existencia de las operaciones. (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Stop Car SA c/ DGI", del 21 de agosto de 2013). Asimismo, cabe destacar que lo, las inclusiones en la base apoc de los proveedores observados en algunos casos supera el plazo de diez años (Pedro Berrocal) y cinco años en otros, cuando se emitieron las facturas aquí cuestionadas, ello teniendo en cuenta los informes de inspección realizados a los sujetos observados , sin perjuicio de la prueba aportada por la recurrente en el RE-2023-85814698-APN-SGAI#TFN.

A dicha conclusión es posible arribar por estricta aplicación de lo que la doctrina ha dado en llamar la "concurrencia de los elementos materiales y formales del crédito fiscal", según la cual "para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia de los aspectos materiales (existencia de la operación que da origen al crédito) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiera por expresa disposición legal). En tal sentido, la ley del IVA condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo -salvo excepciones no aplicables al caso-, es decir, si no existe facturación del impuesto, no hay derecho a dicho cómputo. Con relación al aspecto formal aludido, el texto de la ley es claro en cuanto a que el crédito fiscal debe ser facturado 'al responsable', correspondiendo la imputación del mismo al sujeto pasivo a quien este le hubiese sido facturado" (cfr. TFN, Sala A, "Nachon Jorge Héctor c/DGI", sentencia del 4/02/2013, cita on line Thomson Reuters AP/JUR/775/2013).

Que asimismo, cabe señalar que el Fisco Nacional no desconoce que las operaciones existieron sino que éstas no fueron efectivamente realizadas por el dador del crédito, es decir, quien prestó el servicio no es el mismo sujeto que emitió los comprobantes. En este sentido, debe resaltarse que la imposibilidad de localización de los proveedores en los domicilios declarados, la falta de respuesta a los requerimientos cursados, la ausencia de bienes registrables para desarrollar las actividades declaradas, la existencia de acreditaciones bancarias que no condicen con lo facturado, la carencia de personal en relación de dependencia teniendo en cuenta el volumen de las facturas y tareas realizadas, entre otros hechos mencionados ut-supra, corroboran la falta de capacidad operativa, económica y financiera que poseen los proveedores cuestionados para efectuar los servicios facturados.

Que en este orden de ideas, es importante destacar que la prueba documental (RE-2023-85814698-APN-SGAI#TFN) y pericial contable ofrecida en esta instancia en la cual le solicita a los peritos contadores que informen: i) si los libros son llevados en legal forma, ii) la concordancia que existe entre las facturas impugnadas y los medios de pago utilizados, iii) si los conceptos facturados son insumos necesarios para el desarrollo de la actividad de la recurrente e indiquen si Emprendimientos Agrícolas Sanjuaninos S.A. poseía fondos suficientes para efectuar las operaciones cuestionadas; sólo hace referencia a requisitos formales de la operación no logrando conmover el criterio fiscal adoptado, puesto que no aporta algún contrato o elemento que brinde mayores precisiones acerca de la relación comercial que tenía con los proveedores cuestionados. En este sentido, cabe destacar que la apreciación genérica y amplia de "necesariedad de los insumos" que propone en los puntos de pericia resulta sumamente insuficiente para acreditar una pertinencia y cuantificación adecuada de dichos gastos.

Que por otra parte, debe señalarse que durante la inspección se circularizó a todos los proveedores observados solicitándoles el detalle de los servicios prestados a la recurrente acompañando documentación de respaldo, un informe de la nómina del personal utilizado para efectuar la prestación del servicio y en el caso de haber dado servicios de flete indique los detalles del rodado utilizado (fs. 468/495 IF-2023-120071706-APN-DTD#JGM). Sin embargo sólo el proveedor Teodolinda Claudia Cabrera brindó la información solicitada, aportando los comprobantes de transferencia de los pagos efectuados por la recurrente y las facturas realizadas (IF-2023-120072388-APN-DTD#JGM e IF-2023-120071706-APN-DTD#JGM).

Que a fs. 575 del IF-2023-120071706-APN-DTD#JGM luce la respuesta al requerimiento cursado durante la fiscalización en donde la Sra. Teodolinda Claudia Cabrera explica que "*su servicio consistía en la cosecha de uva y aceituna para lo cual se llegó a un acuerdo en el que el cliente contrataba al personal y se hacía cargo del flete y acarreo siendo la función de dirigir la cuadrilla del personal de Emprendimientos agrícolas sanjuaninos S.A"*. Dicha manifestación permite evidenciar que el proveedor cuestionado no disponía de personal para desarrollar la actividad, sino que el mismo era aportado por personal de la recurrente, lo que demuestra que el interés de la firma verificada era encubrir una dependencia personal no registrado y obtener un crédito fiscal que erosione la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado.

Que por lo tanto, teniendo en cuenta que la actora no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el Fisco Nacional con relación a los sujetos impugnados, en particular respecto a la falta de capacidad económica y operativa constatada y toda vez que los proveedores bajo análisis no resultaban hábiles para ser generadores de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, considero acertado el criterio fiscal para considerar apócrifas las operaciones examinadas, puesto que los comprobantes cuestionados no acreditan por si solos la prestación del servicio. Por consiguiente, corresponde disponer la confirmación del cargo bajo análisis.

VI.- Que ello así cabe referirse al ajuste efectuado respecto del cómputo de las contribuciones patronales en virtud del decreto 814/01.

Que en el marco de una política económica nacional tendiente a reducir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral y propender al crecimiento sostenido, la competitividad y el aumento del empleo, reducción de los costos de producción, disminución de las contribuciones sobre la nómina salarial, reducción de contribuciones patronales, etc, se otorgó por el decreto 814/2001, y el convenio aprobado por el decreto 1216/2001 el beneficio fiscal consistente en el cómputo como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado de una porción de lo efectivamente pagado en concepto de contribuciones patronales.

Dichas normas disponen que de la contribución patronal **efectivamente abonada**, los contribuyentes y

responsables podrían computar como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado el monto que resultaba de aplicar a las mismas bases imponibles los puntos porcentuales que para cada supuesto se indicaban en el Anexo I de la citada norma. En virtud de ello quedan excluidas del beneficio aquellas contribuciones patronales que hubieran sido canceladas con el cómputo a cuenta otorgado como beneficio de otra norma fiscal, ya que exige el pago total realizado con desembolso de dinero o efectivo.

Que en el caso de autos el Fisco Nacional detectó que existen remuneraciones tomadas como base de cálculo en algunos períodos que no son coincidentes con las declaradas en el Formulario F.931, así como también existen diferencias entre las alícuotas que se aplicaron y lo normado por el Anexo de la resolución (AFIP) 1069/2001 y modificatorias. También observó que la recurrente cómputo crédito fiscal por importes superiores a los que autoriza la normativa vigente y registró comprobantes en más de un período fiscal, habiendo incluso registrado comprobantes que figuran en las bases de datos de la AFIP emitidos a otros responsables cuyos créditos fiscales fueron impugnados.

Que las citadas irregularidades conllevaron al Fisco Nacional a impugnar el crédito fiscal computado, criterio que comparto al no cumplirse las condiciones previstas para tal cómputo. Asimismo cabe resaltar que sobre dicho ajuste la recurrente no ofreció prueba alguna por la que intentara revertir el criterio fiscal.Por lo tanto, corresponde confirmar el ajuste fiscal propuesto.

VII.- Que finalmente resta referirse a la multa aplicada con sustento 46 y 47 inc. b) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que el artículo 46 de la citada ley dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”.

Que en relación al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

Que en el marco de la fiscalización llevada a cabo, se detectó que la recurrente efectuó operaciones con Aguilera Martínez, Pedro Berrocal, Julio Cesar Bravo, Teodolinda Claudia Cabrera, Antonio Victor Casivar, Cooperativa de Trabajo Oro Verde Ltda., Cumbre Nevada S.R.L., Basilio Nicolás Flores, Héctor Funes, Juan Marcelo Mateo, Juan Carlos Ortiz, Pablo Sebastián Rodríguez y Servicios Agrícolas del Sur S.R.L., reputados como apócrifos, no justificando la procedencia de las facturas cuestionadas ni aportando prueba a los fines de desvirtuar el criterio fiscal. Ello pone de manifiesto la intención de la actora en ocultar su verdadera realidad comercial y una fracción significativa de las obligaciones tributarias, generando en consecuencia un perjuicio al organismo fiscal al no pagar el impuesto debido, puesto que computo más crédito fiscal que el que le corresponde. En virtud de ello, queda configurado el aspecto subjetivo de la sanción requerido por la norma.

Que asimismo, a los efectos de tratar el agravio esgrimido por la recurrente al invocar en su favor la falta de elemento subjetivo, debe destacarse que la ausencia de dolo debe ser probada; toda vez que haber incurrido en un error de hecho o de derecho es causal de absolución si el mismo es excusable.

Que respecto de las presunciones establecidas en el artículo 47 inciso b) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente resultado defraudatorio. Por consiguiente corresponde, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, "Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI" del 12/12/2013 y "Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI" del 08/04/2014).

Que teniendo en cuenta que la presentación de declaraciones juradas inexactas constituye una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible que provee la norma, corresponde confirmar el encuadre en el inciso b) del mencionado artículo. De igual forma, cabe confirmar la tipificación prevista el inciso c) del artículo 47, puesto que la inexactitud de las declaraciones juradas resulta en disconformidad con las normas legales y reglamentarias.

VIII.- Que acerca de los intereses resarcitorios reclamados, cabe señalar que los mismos han sido liquidados en conformidad con lo prescripto en el art. 37 de la Ley de Procedimiento Tributario por lo que corresponde disponer su confirmación.

IX.-Por los motivos enunciados en los considerandos IV a VIII corresponde rechazar el recurso planteado por la recurrente, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Rechazar la excepción de prescripción opuesta por la recurrente respecto al Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales noviembre 2015 a diciembre 2016, con costas.

2º) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

3º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 308.359,39 (Pesos trescientos ocho mil trescientos cincuenta y nueve con treinta y nueve centavos), equivalente a 6,28 (seis con 28/100) UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 770.898,49 (Pesos setecientos setenta y mil ochocientos noventa y ocho con cuarenta y nueve centavos) equivalente a 15,71 (quince con 71/100) UMA, las que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido en los puntos 1°) y 2°) precedentes, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada Nº 14/2024 (29/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.17 11:57:14 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.17 16:45:07 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.17 17:39:07 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.17 17:39:08 -03:00