**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Las Malvinas son argentinas

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2022-82417106-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 9 de Agosto de 2022

**Referencia:** Sentencia - EX-2020-79492399-APN-SGAI#TFN Yerbatera Misiones SRL

---

## TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El **Expediente N° 2020-79492399-APN-SGAI#TFN** caratulado: "**YERBATERA MISIONES S.R.L s/ apelación**" y su acumulado **"YERBATERA DE MISIONES SRL. s/ Recurso de Apelación" Nº 2020-83969369-APNSGAI#TFN**; a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que mediante RE-2020-79491242-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 72/2020 (DV RPOS), de fecha 28/10/2020, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la Dirección General Impositiva. El apelante impugna la mencionada resolución relativa a: 1) Impuesto al Valor Agregado mediante el cual se determinó de oficio las obligaciones de los períodos fiscales 06/2016 a 12/2018 con más intereses resarcitorios y se resuelve diferir la iniciación del sumario tendiente a la aplicación de la multa por el impuesto presuntamente evadido de acuerdo a lo establecido en el artículo 20 de la Ley N° 24.769.

Que la actora solicita se haga lugar al recurso de apelación y se revoque el acto administrativo en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

La recurrente manifiesta que las presentes actuaciones derivan de la verificación llevada a cabo como consecuencia de una orden de intervención a la firma YERBATERA MISIONES S.R.L, en la cual el ente fiscal manifiesta que la causa del inicio del procedimiento de determinación de oficio, seria el impuesto omitido de ingresar por su representada en el Impuesto al valor agregado en virtud de haberse computado crédito fiscal derivado de operaciones de compra de yerba mate canchada, molida y prestación de servicios de corte y secansa

de la misma, las cuales habrían sido realizadas con proveedores presuntamente apócrifos.

Agrega que de las informaciones y pruebas recabadas de los proveedores que operaron con su mandante, a saber, Zayas José Francisco; Klaus Fátima J; Mondolo Jorge Luis; Cooperativa de Trabajo Tareferos y Afines LTDA; Salto Río Seco S.A y Gómez Ramona Ignacia, se desprendería según el Fisco Nacional que las operaciones comerciales instrumentadas son inexistentes, dado que se trataría de sujetos sin capacidad económica y financiera para realizar las mismas.

En primer término, destaca que su mandante es una firma que se dedica a la elaboración de yerba mate molida, siendo cuestionado en los estos autos el cómputo del crédito fiscal declarado por su representada resultante de operaciones de compraventa de yerba mate canchada llevada a cabo con proveedores que el Fisco Nacional considera inexistentes. La yerba mate canchada es la materia prima de la yerba mate molida.

Expresa que su mandante ha acreditado la existencia de las operaciones mediante todos los elementos requeridos a tal efecto como facturas, recibos, órdenes de pago, remitos, hojas de ruta, forma de cancelación de cada una de las operaciones mediante los cheques y/o constancia de transferencias bancarias como así mismo ha dado cumplimiento con todo lo que requiere el sistema normativo para eliminar o eventualmente amortiguar la evasión fiscal, por lo que no se ha limitado su parte a acreditar el cumplimiento de elementos formales como -dice- pretende aseverar el Fisco a fin de quitarle importancia a todas las pruebas aportadas por su parte.

Afirma que obran distintos medios de control en el sistema normativo que se ha elaborado precisamente para eliminar o eventualmente amortiguar la evasión fiscal: facturación on line, régimen de retención en el IVA (RG 18/97 y modif), emisión de hoja de ruta yerbatera (RG 86/98), registros: Instituto Nacional de la Yerba Mate, regímenes informativos: CITI Compras y CITI Ventas; en donde se exponen los proveedores con los montos correspondientes, retención del SUSS por ser los proveedores empleadores; y señala que esas obligaciones son cumplidas por Yerbatera Misiones SRL.

Manifiesta que la base APOC es una herramienta interna del organismo que no tiene ningún basamento legal para revertir la carga de la prueba y tampoco da certeza de

falsedad a la fecha de la realización de las operaciones resultando inconducente lo manifestado por el fisco.

Alega que si la parte recurrente cumplió con todos los recaudos legales exigidos no se le puede atribuir, como fundamento de la impugnación del gasto, la falta de capacidad operativa del proveedor, el que no figuraba en la base de facturas apócrifas en esa época; y que las circunstancias apuntadas por el organismo fiscal –dice- no pueden ser atribuidas a la recurrente, quien obró con la diligencia debida al verificar la situación de los proveedores para operar en ese mercado.

Sostiene que surge de los propios antecedentes del organismo, que debe diferenciarse la problemática relativa a la facturación apócrifa, de las situaciones en las que se está ante incumplimientos formales o materiales del proveedor.

Indica que su mandante ha cumplido con todas las diligencias necesarias que le correspondían en su calidad de comprador en las operaciones llevadas a cabo con los proveedores cuestionados y dice que el ente fiscal pretende restarle valor probatorio a toda la documentación aportada la cual acredita fehacientemente la realización de las operaciones en cuestión.

Considera que, no puede dejarse de lado que se le exige a la parte actora la acreditación de la capacidad operativa,

productiva, impositiva y económica de sus proveedores, aspectos que, se hallan fuera de sus obligaciones y posibilidades.

Agrega que en relación a los medios de pago yerra el fisco al quererle restar valor probatorio a los pagos realizados a través de cheques emitidos a la orden, los cuales resultan el medio más idóneo a fin de acreditar la verdadera existencia de las operaciones.

Manifiesta que el sistema normativo exige que para llevar a cabo una operación de yerba canchada se debe verificar que el proveedor se encuentra inscripto en el Instituto de la Yerba Mate y se debe emitir el formulario de hoja de ruta, lo cual, dice, expone la trazabilidad del bien, debiendo remarcar que la misma ha sido emitida en todos los casos y que el régimen por el cual se debe emitir emana de la propia AFIP/DGI.

Señala que resulta totalmente improcedente la aplicación que pretende realizar el Fisco Nacional del principio de realidad económica al caso de autos en tanto pretende adjudicarle a su parte la responsabilidad por la supuesta falta de capacidad económica de los proveedores para llevar a cabo las operaciones, pretendiendo hacer responsable a su mandante de cuestiones que –dice- le resultan ajenas y no constituyen para nada indicios graves que permitan arribar a dicha conclusión, y agrega que su parte aportó toda la documentación necesaria para tener por acreditado la efectiva venta de bienes y servicios de secansa, como asimismo el circuito de pago de las operaciones cuestionadas.

Por otro lado, sostiene que su parte no manifestó en ningún momento que las retenciones ingresadas son crédito fiscal para Yerbatera y que deberían adicionarse esas sumas al crédito fiscal declarado en cada periodo sino que –expresa- que las retenciones no deben incluirse en la determinación porque son importes que ya han sido efectivamente ingresados al Fisco y percibidos por él resultando totalmente erróneo determinar un impuesto sobre lo que ya fue depositado y percibido.

Solicita que para el hipotético caso de que se hiciere lugar a la pretensión fiscal se reste de la determinación de deuda todas las retenciones realizadas efectivamente ingresadas al fisco, por cuanto en caso contrario –dice- el organismo estaría recibiendo un cobro sin causa.

Concluye que el organismo fiscal basa la determinación solo en la falta de capacidad operativa y/o económica de los proveedores, la cual –dice- pretende endilgarle y hacer responsable a su mandante por los incumplimientos de terceros en tanto le resta valor probatorio a todas las contundentes pruebas aportadas y agrega que el Fisco Nacional utiliza conjeturas inconsistentes para basar su impugnación en el principio de realidad económica.

De este modo, la recurrente manifiesta que si el contribuyente Yerbatera Misiones SRL cumplió con todas y cada una de las normas legales y reglamentarias a fin de evitar incurrir en la utilización de facturación apócrifa; si tiene a los proveedores individualizados; indudablemente “existentes”; que se encontraban inscriptos en el INYM; inscripción de los mismos en el impuesto; el CAI de las facturas cuestionadas coincide con las autorizaciones otorgadas por el organismo fiscal y se encuentran vigentes; que se encuentran inscriptos en la actividad que fue facturada a su mandante; al mismo tiempo que se encuentra acreditado el circuito de las operaciones… no es ni más ni menos –dice- pretender la determinación de un ajuste sobre la base de un razonamiento subjetivo y arbitrario, basado en conjeturas, en hechos no comprobados, inciertos y tergiversados.

En virtud de ello es que su representada considera que debe ser revocada la determinación del organismo.

El apelante sostiene que la determinación de oficio realizada a su mandante resulta a todas luces improcedente. Por lo tanto, y en virtud del principio de accesoriedad, también resulta improcedente la aplicación de los intereses

previstos en el art. 37 de la Ley 11.683.

Acompaña documental.

Por lo expuesto precedentemente, solicita se haga lugar al recurso de apelación en todas sus partes y se revoque la determinación de oficio.

Que, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal. Con costas.

Que mediante presentación digital en el expediente electrónico por RE-2020-83967654-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 75/2020 (DV RPOS) de fecha 11/11/2020, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas Dirección General Impositiva. El apelante impugna la mencionada resolución relativa a Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2018 y en el Impuesto a las Salidas no Documentadas por los períodos fiscales 11/2017 y 12/2017 con más intereses resarcitorios y le aplica una multa equivalente a dos veces el importe del impuesto en concepto de Salidas No Documentadas supuestamente evadidos en los periodos 11 y 12/2017 y correspondientes al periodo fiscal 2018 con sustento en los art 46 y 47 inc a) y b) de la ley 11.683.

La recurrente manifiesta que el hecho causal del cual derivan las presentes actuaciones consiste en la verificación llevada a cabo como consecuencia de haber sido emitido una orden de intervención respecto de las obligaciones fiscales correspondientes al Impuesto al Valor Agregado periodos fiscales 01/2017 a 12/2018 ambos inclusive, la cual fue luego ampliada con relación al IVA periodos fiscales 06/2016 a 12/2016, Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2017 y 2018 y en concepto de Salidas No Documentadas con respecto a la firma YERBATERA MISIONES S.R.L, a través de la cual el ente fiscal manifiesta que en virtud de los procedimientos de auditoria practicados se habrían observado compras y/o gastos deducidos en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias emergentes de las facturas de ciertos proveedores, a saber, Zayas José Francisco; Klaus Fátima J; Mondolo Jorge Luis; Cooperativa de Trabajo Tareferos y Afines LTDA; Salto Río Seco S.A y Gómez Ramona Ignacia, respecto de los cuales habrían sido advertidas inconsistencias e irregularidades que llevaron a la inspección a considerar que la documentación respaldatoria de las pretendidas operaciones con dichos sujetos no reflejaría la verdad de los hechos habiéndose constituido tales comprobantes en un medio falaz para justificar deducciones en la liquidación del impuesto.

Agrega que de la vista del expediente surge que el cálculo para determinar el Impuesto a las Salidas No Documentadas se tomó como base los cheques emitidos a la proveedora.

Entiende que de la determinación de Salidas No Documentadas debe considerarse como pago a cuenta y restarse las retenciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias.

Señala que en las presentes actuaciones la aplicación de la multa se aplica en relación con las Salidas No Documentadas en sí misma y no en función del Impuesto a las Ganancias que pudiera haber omitido la actora en virtud de una deducción indebida en su respectiva declaración jurada.

Asimismo, sostiene que YERBATERA MISIONES SRL., no ha incurrido en infracción alguna, por cuanto los antecedentes jurisprudenciales impiden la aplicación de sanciones penales, y requieren la presentación de una declaración jurada, boleta de depósito o comunicación de pago, con errores, falsedades u omisiones, circunstancias que -dice- no se dan en autos, por ello se solicita dejar revocar la multa aplicada, con costas.

II.- Que por IF-2021-16360747-APN-DTD#JGM y por IF-2021-24656134-APN-DTD#JGM contesta los recursos

la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechace, los planteos de la recurrente, que se confirme el acto apelado, con costas.

En primer lugar manifiesta que el ajuste efectuado ha tenido su origen en las tareas de fiscalización llevadas a cabo por funcionarios actuantes la que concluyó en la impugnación de Créditos Fiscales de Impuesto al Valor Agregado, emergentes de facturas que llevan los membretes de los sujetos, atento a que fueron advertidas inconsistencias e irregularidades que llevaron a la inspección a considerar que la documentación respaldatoria de las pretendidas operaciones con dichos sujetos no refleja la verdad de los hechos, habiéndose constituido tales comprobantes en un medio falaz para justificar el cómputo de créditos fiscales en la liquidación del Impuesto al Valor Agregado, que conforme surge de las actuaciones respecto de dichos sujetos se efectuaron diversos procedimientos de auditoría que arrojaron un conjunto de irregularidades de relevancia.

Sostiene que en todos los casos y con sustento en las tareas de control realizadas y el relevamiento y análisis de un conjunto de antecedentes, se llegó a la conclusión que los sujetos en cuestión no exteriorizan estructura operativa o comercial de amplitud suficiente que permita realizar las operaciones de ventas y/o servicios que se les imputa, y agrega que tampoco han sido identificados indicadores de capacidad económica y financiera acorde a las presuntas ventas ni se ha acreditado el desarrollo de una actividad económica real e independiente de la magnitud necesaria para la realización de las operaciones en cuestión.

Entiende que la presentación realizada por la recurrente esgrime una serie de planteos de nulidad contra la fiscalización realizada por el Organismo, y que resulta que tanto la fiscalización como el procedimiento en curso, se ha ajustado a la normativa vigente y ha sido resguardado en todo el debido proceso adjetivo y su derecho de defensa

Señala que debe resaltarse que la contribuyente fue notificada del inicio de la

fiscalización, en el marco de la cual se le requirió documentación con incidencia tributaria y vinculada a las actividades económicas desarrolladas, y se confirió vista, la cual implica la exhibición y la posibilidad de examen de las actuaciones, a fin de posibilitar la contestación y el ofrecimiento de prueba, se recibió descargo y prueba documental.

En cuanto a los proveedores, la representación fiscal afirma que los sujetos en cuestión, no muestran indicios de llevar adelante una actividad económica real en la magnitud que se les pretende apropiar, ni se ha acreditado que los mismos posean las tierras, herramientas, depósitos, automotores, u otros bienes que resultan necesarios para la cosecha, procesamiento, depósito o bien el traslado de la yerba mate que aseguran haber comercializado o los servicios que dicen haber prestado, y agrega que tampoco fue acreditada la efectiva recepción y pago por parte de los mismos de los bienes y servicios que debieron haber adquirido a efectos de perfeccionar la totalidad de las ventas que alegan.

El organismo fiscal considera que YERBATERA MISIONES S.R.L. se limitó a aseverar dogmáticamente que realizó todos los controles formales a su alcance y que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, aferrándose a la errónea concepción acerca de la existencia de comprobantes – facturas, remitos, órdenes de pago, etc. - como requisito suficiente para sostener su postura, sin pretender siquiera demostrar la realidad económica subyacente.

Por otra parte, la representación fiscal realiza una breve reseña sobre la situación de los que los proveedores cuestionados, a saber:

1.-JOSÉ FRANCISCO ZAYAS, este proveedor supuestamente fue quien produjo la yerba canchada, que alquilaba un secadero, pero no posee campos, ni bienes inmuebles para comercializar y almacenar yerba mate. El campo en realidad era de su padre quien tenía empleados. No logró acreditar la veracidad de las operaciones facturadas.

2.-FÁTIMA JAQUELINE KLAUS, Las compras que realizó este proveedor se vinculan con sujetos carentes de capacidad económica y/o financiera y que se encuentran incluidos en la Base eApoc, calificados como apócrifos. Este proveedor no poseía establecimiento de secadero para la producción, el contrato de alquiler presentado era de fecha posterior del 2019 y las facturas del 2018. El domicilio era un secadero cerrado y sin indicios de producción, de actividad.

3.- COOP. DE TRABAJO TAREFEROS Y AFINES LTDA, Este proveedor tuvo actividad hasta principios del 2017, el Sr Jorge Luis Mondolo era el apoderado de la cooperativa, y propietario de un secadero en la localidad de San Pedro, pero este secadero fue vendido el 22/02/ 2018 al Sr Pereira. La cooperativa presentó las declaraciones juradas del IVA por el período del 08/2016 al 01/2018 en cero, asimismo no presenta las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias desde el 2016 y subsiguientes años. No efectuó pagos para el fondo de educación y promoción cooperativa, el domicilio comercial es un secadero en estado de abandono, sin funcionamiento por largo tiempo. El domicilio real / legal es un comercio de venta de indumentaria y calzado, los empleados del mismo declararon desconocer a la cooperativa.

4.- El Sr. JORGE LUIS MONDOLO. Es el apoderado de la cooperativa y manifestó que el actual presidente es Matías Eduardo Mondolo, su hijo. Reconocen las operaciones realizadas ante escribano público. Al respecto el Fisco Nacional entiende que el reconocimiento efectuado por los cuestionados proveedores ante un escribano público, no le otorga veracidad a la materialidad de las operaciones cuestionadas. El Sr. Jorge Luis Mondolo actuó también como apoderado y cotitular de una cuenta bancaria de La Naina SA, otro proveedor cuestionado en los expedientes citados anteriormente de Yerbatera de Misiones SRL, donde recayó sentencia de Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, con fecha 22-10-2019 a favor del Fisco Nacional.

5.- SALTO RIO SECO S.A. Este proveedor tiene la actividad principal de elaboración de yerba mate canchada, pero no posee inmuebles de su propiedad, ni campos donde planta la yerba mate, no se acreditó el alquiler o arrendamiento de tierras con plantación de yerba mate. La Sra. Rita Isabel Morel en su calidad de presidente de la firma declaró no conocer ni recordar quienes eran sus principales clientes y proveedores. Que aceptó la presidencia a cambio de un sueldo ofrecido por el Sr José Francisco Zayas.

5.- RAMONA IGNACIA GÓMEZ. Este proveedor declaró ante el Fisco Nacional que no puede precisar el nombre de ninguno de sus proveedores de insumos o de servicios computados en sus registros de compras, no puede precisar la forma y medios de pago de sus compras de combustibles y de repuestos, esas tareas la realizaban su pareja, no recuerda pagar los impuestos, habiendo facturado la suma de $ 4.445.632,9. No posee capacidad económica para poder facturar las operaciones cuestionadas.

En otro orden, la representación fiscal agrega que la actora ya posee antecedentes de causas tributarias por la impugnación de crédito fiscal y utilización de proveedores apócrifos en distintos períodos fiscales: a) En los autos caratulados " YERBATERA DE MISIONES SRL. s/ Recurso de Apelación" Expte. Nro. 39.685-I, en trámite por ante la Sala “A”, Vocalía de la 2a. Nominación y b) En los autos caratulados: " YERBATERA DE MISIONES SRL... s/ Recurso de Apelación" Expte. Nro. 39.261-I, en trámite por ante la Sala “D”, Vocalía de la 10a. Nominación, donde recayó sentencia de Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala

III, con fecha 22-10-2019 a favor del Fisco Nacional.

En consecuencia, su mandante rechaza los argumentos del contribuyente.

Asimismo, niega todos y cada uno de los hechos y el derecho esgrimidos por la contraria, que no sean reconocidos en forma expresa en el escrito o no surjan indubitables de los antecedentes administrativos.

En cuanto a los agravios concretos, la representación fiscal manifiesta que la recurrente pretende hacer valer las facturas y la documentación que acompañó por la supuesta compra de hojas de yerba mate, secado y molienda, pero el valor de la factura no está dado por las formalidades que debe cumplir, sino que esos documentos adquieren entidad cuando encuentran sustento en la realidad fáctica de las operaciones, y agrega que para que el crédito fiscal revista la calidad de computable deberán existir dos elementos: el aspecto material (existencia de las operaciones) y el aspecto formal (la documental). Así también dice que la actora tiene responsabilidad por los sujetos con los que contrata.

Sostiene que yerra el actor en su agravio, sobre que las retenciones ya que son pagos a cuenta de los proveedores y no del actor, por lo cual no inciden en los créditos fiscales computados por la actora en sus declaraciones juradas.

Señala que el actor es agente de retención del impuesto del tercero que contrata con él, pero ese impuesto no le pertenece y que el dinero de las retenciones no le pertenece a la actora y no puede ser descontado de su deuda.

Indica que se circularizaron los bancos intervinientes, y no surgieron elementos suficientes para tener por válidas las operaciones cuestionadas y que la actora no pudo probar el circuito financiero de cada pago, y los cheques no han sido percibidos por los proveedores cuestionados.

Asimismo, menciona que se efectuaron fiscalizaciones de carácter preventivo a cada proveedor cuestionado, bajo órdenes de intervención designadas, que concluyeron en las inconsistencias descriptas en el presente conteste y en el acto administrativo apelado y que dichas inconsistencias no desvirtuadas por los proveedores ni por el propio actor, produjeron la impugnación de los créditos fiscales.

Considera que el proceso de determinación realizado permitió a la quejosa, el total ejercicio de su derecho de defensa, pero ni en la instancia administrativa ni en las presentes actuaciones probó ni intentó hacerlo, por medio eficaz, la veracidad de sus dichos. Asimismo, -dice- pretende menoscabar el procedimiento de determinación de oficio, por conocimiento presunto de la materia imponible, alegando una incorrecta aplicación del Art.18 de la ley ritual.

Finaliza manifestando que en autos nos encontramos ante una serie de indicios concomitantes, comprobados, graves y precisos que presentan un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones, la inexistencia del sujeto obrante en el documento, y la actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la identidad de las personas con las cuales contrata.

Con respecto a los intereses resarcitorios, la representación fiscal manifiesta que V.E. deberá tener presente dicha circunstancia al momento de sentenciar, debiendo considerar este aspecto como consentido en su totalidad por la contribuyente.

Acompaña documental y se opone a la prueba solicitada por la recurrente.

Por lo expuesto solicita se dicte sentencia confirmando la resolución apelada.

Que, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal. Con costas.

III.- El Tribunal resuelve mediante PV-2021-20755833-APN-VOCV#TFN del 09/03/2021, de la oposición articulada por la representación fiscal en el punto VIII de su escrito de responde, a la producción de las medidas probatorias ofrecidas por su contraria, traslado a la recurrente por el término de diez días y por IF-2021-24904498-APN-DTD#JGM la recurrente contesta el traslado conferido.

El Tribunal por PV-2021-37439233-APN-VOCV#TFN (29/04/2021) resuelve Elevar los presentes actuados a conocimiento de la Sala "B" a fin de tratar la acumulación a los mismos del EX-2020-83969369-APN-SGAI#TFN, en trámite por ante ésta Sala, Vocalía de la 6ta. Nominación.

Que, existiendo identidad de partes y premisas de hecho comunes por razones de economía procesal, hacen aconsejable la acumulación de las citadas causas (conforme lo establecido en el artículo 8° del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal). Por INLEG-2021-41233090-APN-VOCVI#TFN (10/05/2021) se resuelve Acumular el expediente EX-2020-83969369- -APN-SGAI#TFN al EX-2020-79492399- -APN-SGAI#TFN.

Mediante PV-2021-55052602-APN-SGAI#TFN (18/06/2021) se procede a acumular al expediente de referencia el que lleva el EX-2020-83969369-APNSGAI#TFN, de igual carátula, digitalizado, dando cumplimiento a lo ordenado en la sentencia de fecha 10/5/2021. Se incorporan al expediente de la referencia la totalidad de los documentos que componen el EX-2020-83969369- APN-SGAI#TFN. Se remite a la Vocalía de la 5a Nominación para la prosecución de su trámite.

El Tribunal resuelve mediante PV-2021-91279578-APN-VOCV#TFN (27/09/2021) requerir a las partes que manifiesten, en el término de cinco (5) días, si consideran que la audiencia prevista por el artículo 173 de la Ley 11683 deviene inoficiosa en atención a las presentaciones ya efectuadas, quedando en consecuencia este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas.

La representación fiscal por IF-2021-91405506-APN-DTD#JGM contesta el requerimiento y señala que la audiencia no resulta necesaria.

La actora mediante IF-2021-98485099-APN-DTD#JGM manifiesta que la audiencia deviene inoficiosa atento las presentaciones efectuadas.

Considerando el estado de autos, la prueba documental agregada por la actora al interponer el presente recurso, la que será debidamente valorada en esta oportunidad y que, la restante prueba por su parte ofrecida en su líbelo recursivo, ya se encontraba producida en las actuaciones administrativas acompañadas por su contraria, en atención a lo manifestado por las partes en sus presentaciones IF-2021-97331769-APN-DTD#JGM e IF-2021-91405506-APNDTD#JGM; el 19/04/2022 el Tribunal por PV-2022-37602260-APN-VOCV#TFN Resolvió hacer saber a las partes que la presente causa se resolverá con las constancias de autos y sus actuaciones administrativas, quedando la misma conclusa para definitiva.

IV.- Que en atención al estado de la causa por PV-2022-55912222-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”, la que por IF-2022-79555865-APN-VOCV#TFN los llama para sentencia.

V.- Que expuesto lo que antecede, cabe resaltar que las presentes actuaciones tienen su génesis en la fiscalización practicada a la encartada, Yerbatera Misiones SRL, quien declara como actividad “Elaboración de yerba mate”.

Que se inició la fiscalización de las obligaciones fiscales correspondientes al Impuesto al Valor Agregado y posteriormente en el marco de la fiscalización desarrollada, se realizó la impugnación de un conjunto de compras y/o gastos deducidos en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias emergentes de facturas con membrete de los sujetos (proveedores) que más abajo se detallan, atento a que fueron advertidas inconsistencias e irregularidades que llevaron a la inspección a considerar que la documentación respaldatoria de las pretendidas operaciones con dichos sujetos no refleja la verdad de los hechos, habiéndose constituido tales comprobantes en un medio falaz para justificar el cómputo de créditos fiscales en las liquidaciones.

Con relación a la metodología de pago y/o cancelación de las operaciones de compra de bienes y servicios reflejadas en las facturas cuestionadas por la fiscalización, la contribuyente aportó copias de constancias de transferencias bancarias y recibos en los cuales se encuentran detallados los cheques que esgrime haber entregado.

Que en el transcurso de la fiscalización los actuantes labraron actas, extrajeron información de bases de datos del organismo como “efisco”, y confeccionaron hojas de trabajo donde volcaron los datos extraídos.

En cuanto a los proveedores se informó lo siguiente:

1)Zayas José Francisco: Bajo la OI Nº 1.740.991 se dispuso una fiscalización de carácter preventivo en el marco de la cual se labraron actas, se solicitó documentación inherente al giro del negocio, se recabó información de bases de datos y de terceros a efectos de analizar el desarrollo de las actividades en las cuales se solicitó inscripción. Las acreditaciones bancarias informadas en el año 2018 resultan muy inferiores a las presuntas ventas efectuadas en ese periodo. Exterioriza declaraciones juradas IVA ventas en el año 2018 por un monto neto superior a $13.000.000 monto que no guarda relación con las acreditaciones bancarias informadas. Hasta el año 2017 era informado como integrante de la nómina de empleados y, vinculado a cuenta bancaria y representante legal de Salto Rio Seco SA, sujeto incorporado también a la base de datos del organismo –base de contribuyentes no confiable- que contiene información correspondiente a facturas que fueron calificados como apócrifos, bajo la condición sin capacidad económica. Se informan consumos relevantes de servicios de electricidad, no obstante que la empresa proveedora informa que corresponde a un domicilio de tipo residencial. Si bien se inscribe en el Impuesto a las Ganancias 2018, no existe declaración jurada de ningún periodo. Existen presentaciones de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado únicamente por los periodos fiscales 09/18 a 12/18, de las mismas surgen saldos a ingresar a favor de la AFIP que permanecen impagos. Se observa la presentación de un plan de facilidades de pago por deudas de monotributo y aportes y contribuciones de seguridad social autónomos en estado caduco. Una vez obtenidos los datos de las bases, los registros y documentación aportada y lo informado por José Francisco Zayas, fueron resaltadas una serie de incongruencias vinculadas a su situación económica y tributaria, a saber: manifiesta haber realizado ventas en el año 2018 por un monto de $5.000.000,00 valor muy inferior al que resulta de la sumatoria de las facturas electrónicas emitidas en ese periodo ($16.774.132,66). Tampoco hay relación entre la sumatoria de montos facturas y las acreditaciones bancarias operadas en cuentas de su titularidad. Se constató que José Francisco Zayas se encontraba vinculado a Salto Río Seco SA en carácter de integrante de sociedad, representante legal y vinculado a cuenta bancaria, por cuanto no podía desconocer la irregular situación económica y tributaria de la sociedad. Pretende sustentar la mayor parte de las adquisiciones de yerba mate que dice haber realizado en operaciones con Salto Río Seco SA no obstante los volúmenes en kilogramos de yerba mate canchada que informa haber recibido de esa firma (82.334 kgs) no resultan suficientes para justificar los 315.880 kgs que se encuentran asentados en las facturas que fueron registradas y computadas por Yerbatera Misiones SRL en los meses de septiembre, octubre y diciembre de 2018.

2)Salto Río Seco SA: A efectos de analizar la efectiva realización de operaciones económicas generadoras de

crédito fiscal fue dispuesta una fiscalización de carácter preventivo bajo la OI Nº 1.680.486 en el marco del cual se recabaron los siguientes antecedentes. Se inscribió en actividades como construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales, servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes rurales propios o arrendados, elaboración de yerba mate y servicios de contratistas de mano de obra agrícola. No registra rodados, inmuebles o maquinaria agrícola de su titularidad. La mayor parte de las posiciones de IVA correspondientes al año 2017 y 2018 arrojan saldo relevante a favor del sujeto, no existiendo ningún pago en concepto de tributo. Ante la contundencia de las irregularidades, los antecedentes recabados, la inexistencia de una estructura operativa, comercial o administrativa de amplitud suficiente para la realización de las ventas que se le atribuyen, fue incorporado en la base de datos del organismo – base de contribuyentes no confiables. Las acreditaciones bancarias informadas en los periodos en análisis resultan muy inferiores a las presuntas ventas efectuadas. A pesar de estar inscripto en distintas actividades y haber emitido entre los años 2017 y 2018 facturas electrónicas por un monto cercano a los $65.000.000,00 desde mayo 2017 no existe información de consumos relevantes de servicios públicos tales como telefonía o energía eléctrica. Relevadas las facturas electrónicas emitidas con su nombre y clave única de identificación tributaria –cuit- se observó que los conceptos detallados en las mismas son: hoja verde de yerba mate y yerba mate canchada, sin embargo no ha sido acreditado que el sujeto haya realizado por medios propios la actividad económica en análisis, ni la producción en los volúmenes alegados, ni el estacionamiento o traslado de la yerba mate, por medios propios o bien para ello contratando a terceros. Los costos/gastos computados por la contribuyente con origen en comprobantes emitidos con nombre y clave única de identificación tributaria –cuit- del sujeto en trato asciende a $41.907.251,40.

3)Klaus Fátima Jaqueline: A efectos de corroborar la existencia de una actividad económica real e independiente, se dispuso el inicio de una fiscalización bajo la OI Nº 1.808.960, y se requirió registros y documentación inherente al giro del negocio. No se informan propiedades, maquinaria agrícola ni automotores con capacidad de carga de su titularidad en los periodos que presuntamente se realizaron las operaciones. Tampoco acreditó la compra de yerba mate hoja verde para venta y/o producción. No acreditó la compra de leña ni de otro insumo fundamental para el proceso de secansa de yerba mate. Aportó comprobantes de adquisición de combustible fechados durante el año 2018 sin embargo la copia del título de propiedad automotor que aporta figura como fecha de adquisición 03/10/2019. No demostró la existencia de compra de bienes y la adquisición de insumos necesarios para respaldar las ventas que esgrime haber realizado en los periodos bajo análisis. Se concluyó que no contaba con capacidad económica ni operativa para realizar el conjunto de operaciones de venta que le imputan, mucho menos en la magnitud señalada por lo que fue incorporada en la base de contribuyentes no confiables. Suministrados los registros IVA compas relevados y analizados por funcionario de fiscalización se advirtió que la mayor parte de las operaciones de compras registradas durante el año 2018 se vinculan a sujetos carentes de capacidad económica y/o financiera para su realización y previamente incorporados a la base de datos del organismo – base de contribuyentes no confiables. A pesar de estar inscripto en varias actividades y haber emitido en el año 2018 facturas electrónicas por $20.178.463,84 se informan acreditaciones bancarias en cuentas de su titularidad por apenas $2.203.062,00. En ese mismo año, según información de terceros –RG AFIP 3685/2014- se la identifica como “comprador” de bienes o servicios por el monto total de $8.836.452,11, sin embargo presuntamente emitió con su clave única de identificación tributaria –cuit- facturas electrónicas por más de 20 millones de pesos.

4)Cooperativa de trabajo de Tareferos y afines LTDA, la AFIP-DGI dispuso una fiscalización de carácter preventivo bajo la orden Nº 1.648.902. Los funcionarios se constituyeron en el domicilio fiscal y dejaron constancia que se encontraba vacío. En el domicilio informado como real/legal por la cooperativa, se constató la existencia de un comercio de venta de indumentaria y calzado y las personas allí encontradas dijeron no conocer la cooperativa. No declara empleados ni posee bienes registrables tales como automotores, inmuebles o

maquinaria agrícola. No presenta declaración jurada por el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2016 ni siguientes, ni pagos correspondientes al fondo para educación y promoción cooperativa. Las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado presentadas desde el periodo 08/2016 exponen todo sus datos en cero ($0,00). Si bien las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado presentadas por los periodos anteriores al 08/2016 arrojan saldos a favor de la AFIP, los mismos permanecen impagos. Las facturas electrónicas generadas durante los años 2016 y 2017 informan ventas millonarias, no obstante dichos montos no guardan relación con las ventas declaradas, las ventas registradas, las acreditaciones bancarias, ni ningún otro parámetro exteriorizado. No ha sido posible identificar la sede de sus intereses o negocios ni una estructura operativa ni administrativa mínima, ni ha sido acreditada la existencia de una actividad económica real e independiente que le permita realizar las operaciones que se le imputan.

5)Mondolo Jorge Luis: No registra pagos directos de ningún impuesto en ningún periodo. Desde 2011 se encuentra incorporado a la nómina de empleados declarados por la Honorable Cámara de Representantes de la provincia (Misiones) en concepto de “a tiempo completo indeterminado”. Manifestó a los funcionarios de la fiscalización el 12/11/19 que tenía un secadero en la zona de San Pedro “que ya no posee hace dos años aproximadamente”. Teniendo en cuenta el conjunto de los elementos recabados en el trascurso de la fiscalización desarrollada y habiendo advertido la existencia de irregularidades tanto en la documentación proporcionada por Mondolo como en las manifestaciones realizadas con sujetos incorporados en la base de datos del organismo como contribuyentes no confiables y considerando que no ha logrado acreditar el real funcionamiento del secadero que expresó explotar ni ha sido acreditada la adquisición de yerba mate hoja verde o de otros insumos necesarios para la producción, se concluyó que no contaba con capacidad económica u operativa para realizar el conjunto de las operaciones de venta que se le imputan.

6)Gómez Ramona Ignacia: no existe presentación de declaración jurada por Impuesto a las Ganancias y la última declaración jurada de IVA presentada corresponde al periodo 11/2017, dicha presentación contiene todos sus datos en cero. El relevamiento de información asentada en los libros IVA compras permitió advertir que parte de las operaciones de compras registradas se vinculan a sujetos carentes de capacidad económicas y/o financiera para su realización y previamente incorporados a la base de datos del organismo, contribuyentes no confiables. No ha sido acreditada ni identificada por el sujeto la existencia de estructura operativa, administrativa o comercial para realizar el conjunto de las operaciones de venta que le imputan. No se registra pago directo por ningún impuesto en ningún periodo. Extraída información existente en las bases de datos de AFIP resultó que las acreditaciones bancarias informadas en el año 2017 alcanzaron el monto de $305.683,00 valor muy inferior a las ventas resultantes de la sumatoria de facturas electrónicas emitidas en ese periodo $4.445.632,91.

Al respecto la fiscalización analizó la documentación remitida por las instituciones bancarias circularizadas, entendiendo que no resultan de la misma elementos suficientes para tener por válidas las operaciones cuestionadas.

VI.- Que corresponde entonces entrar al análisis de la cuestión de fondo, esto es, si la misma se ajusta o no a derecho, a tenor de los agravios formulados por la recurrente en su escrito de inicio, concretamente referidos a la tacha de apócrifos de los proveedores.

Que entrando al análisis de la impugnación de los citados proveedores, corresponde señalar que a la luz de lo expuesto en el considerando precedente, su impugnación ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y que se trata de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que

registran con la actora.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007). Si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Que cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Que, conforme a reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Respecto a las afirmaciones de la actora en la cual ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, resulta ilustrativo recordar que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..." (cfr. Forestal Futaluefú S.A. -TFN Sala B- sentencia del 21/05/1993). Este criterio fue reiterado nuevamente in re Sidertec S.A., sentencia del 15/11/1996, donde, además, se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue

seguido por otras Salas del Tribunal (vide por caso la causa “Impulso S.A.”, TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa “Carrizo Luis E.” de la misma sala, sentenciada el 31/08/1999, y “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.” sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia de fecha 23/06/1999 in re “Romero S.A.”) y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SAIC”, CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento in re "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de la Sala “B”, confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/1991), donde se dijo que "...10) Que, por lo demás, la propia Ley Nº 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada "realidad económica", corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas....".

Que formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad del sujeto emisor de las facturas en juicio de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando su impugnación.

Que, no obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que no puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la realización de las operaciones por los proveedores impugnados, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Cabe destacar que en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que dichos terceros hayan sido los verdaderos proveedores de los servicios involucrados cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros.

Se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido recientemente 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), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos 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 (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo "9º) Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que

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

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones tal como pretende la recurrente (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).

Que, por otro lado, en cuanto al cuestionamiento del Fisco Nacional respecto de la deducibilidad de los gastos efectuados en el impuesto a las ganancias, surge de autos que no sólo no se ha logrado probar que los sujetos mencionados en los comprobantes impugnados fueron los verdaderos prestadores y, por ello, corresponde confirmar el ajuste del impuesto al valor agregado, sino que en virtud de la normativa del impuesto a las ganancias, no se han aportado elementos tendientes a acreditar que los bienes y/o servicios han sido efectivamente recibidos o prestados, ni se han arrimado elementos que acrediten el valor real de dichas operaciones, por lo que corresponde también confirmar este último ajuste.

Asimismo cabe poner de resalto que en casos como el presente cuando se trata de operaciones cuya impugnación fundamental se basa en que las irregularidades comprobadas dieron origen a considerar que las operaciones cuestionadas no fueron concertadas con los proveedores observados, se estima que no procede computar las retenciones oportunamente ingresadas que solo existieron para dar un viso de realidad a las operaciones fraudulentas y que han quedado en evidencia en la descripción de la maniobra detectada por el Fisco Nacional. Al respecto, de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Molinos Río de la Plata SA", el 25/8/2015, la aquí recurrente carecería de legitimación para efectuar el citado reclamo en atención a que las retenciones ingresadas constituyen un anticipo del gravamen en cabeza de sus proveedores.

Que, en cuanto a la determinación de salidas no documentadas respecto de la facturación impugnada, corresponde señalar que como con acierto lo expresara el Dr. Torres, se trata de "un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario" y recuerda que "el sustituto tributario debe ingresar el pago definitivo por la salida no documentada en el término de quince días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del decreto reglamentario)" (Torres, A.; "Salidas no documentadas", D.T.E., setiembre 1990; pg. 232).

Que, al respecto cabe señalar que más allá de la carencia absoluta o simple falencia en la documentación que haga presumir su falsedad, debe analizarse si el pago es real (pero no deducible ni generador de crédito fiscal) o directamente simulado. Tener un comprobante de una erogación falsa equivale jurídicamente a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en otro, fehacientemente, al receptor de dicho pago.

Que en estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto.

Al respecto resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa “Red Hotelera Iberoamericana S.A”, sentencia del 26/8/2003, donde sostuviera que “Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.”

Con respecto a los agravios de la recurrente por cuanto sostiene que en el caso los pagos correspondientes a las facturas impugnadas por el Fisco, se encuentran acreditados y que por lo tanto no pueden ser consideradas como salidas no documentadas, desde que es posible conocer a quien resulta ser el beneficiario definitivo y efectivo del importe, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial sentada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa “Red Hotelera Iberoamericana S.A”, antes citado, que “...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada ..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella.” (el resaltado me pertenece).

Que, esta posición se ve corroborada por la Corte Suprema de Justicia el 27/9/2011 al resolver in re “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI”, donde compartió los fundamentos expuestos por el dictamen de la Procuradora Fiscal, a los que se remite en mérito de brevedad, resolviendo a favor de la procedencia del ajuste y devolviendo los autos a la Cámara para que se pronuncie sobre la multa que el organismo fiscal pretende aplicar sobre tal concepto.

En el citado dictamen se sostuvo que “Ha interpretado el Tribunal que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de la aplicación del art 37 de la ley del impuesto a las ganancias, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario (Fallos: 326:2987, cons. 18°).”

“De lo expuesto se colige que ambos aspectos -la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación- adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto.”

“Por el contrario, advierto que la cámara realizó un estudio parcial y sesgado de la cuestión en un doble aspecto. Por un lado, tuvo por individualizado al beneficiario de los pagos únicamente sobre la base del informe pericial contable producido en la misma, cuyo contenido, a mi modo de ver, resulta notoriamente insuficiente para tal fin. Por el otro, omitió todo análisis respecto de la causa de las erogaciones impugnadas."

“En efecto, como lo reconoce el propio pronunciamiento recurrido, el informe pericial se limitó a especificar que la actora llevaba sus libros en legal forma, que los pagos efectivamente se realizaron, que se emitieron los comprobantes y facturas respectivos, que ellos fueron debidamente registrados, que se practicaron las retenciones del impuesto a las ganancias por esos abonos y que ellas. fueron ingresadas al Fisco. Observo que con estas aseveraciones habrá quedado eventualmente acreditada la salida del dinero mas no, como era menester, la individualización de su receptor ni tampoco la real existencia y la materialidad de las operaciones que originaron ese movimiento de fondos.”

Allí se agrega que “...frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales, estimo -como también oportunamente lo señaló el Tribunal Fiscal (cfr. fs. 597 vta.)- que estaba a 'cargo del. contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados, (Fallos: 326:2987, cons. 17°)...”.

“En síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controvesia queda definitivamente sellada.”

Se agregó además que “En concordancia con lo resuelto por V.E. en Fallos: 326:2987 (en especial, cons. 10), pienso que este simple acto de cobro bancario ... no puede mejorar la suerte de la impugnación basada en la total orfandad probatoria en torno a los referidos servicios concretos que se dicen haber prestado.”

Que como puede apreciarse, no existen elementos de juicio contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones; ni, como ya se advirtió, se aprecian circunstancias fácticas coherentes que permitan colegir la causa de aquellas.

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde confirmar los actos apelados en cuanto determinan el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias e Impuesto a las Ganancias Salidas no documentadas. Con costas.

VII.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mimos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VIII.- Que resta tratar el aspecto sancionatorio.

En primer lugar, en cuanto a la multa aplicada en la Resolución 137/2018 correspondiente al Impuesto a las Ganancias -Salidas no documentadas- cabe señalar que en materia de sanciones derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A.". sentencia del 25/10/04 y “Translavial S.A.” del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido recientemente tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia

de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

Que, en cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben sería pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado ello, cabe entonces analizar si la multa aplicada en en autos, con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la Ley 11.683, se ajusta a derecho.

Que cabe recordar que el artículo 46 de la ley de rito sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa defraudare al Fisco. Ahora bien, las formas genéricas del fraude son el ardid y el engaño, que tienen como finalidad hacer creer a la víctima o mantenerla en la creencia o reforzarla en su creencia de que lo que no es verdadero lo es. Pero el ardid o el engaño han de ser “idóneos”, esto es aptos para inducir a error, en el caso, al organismo especializado en la fiscalización y recaudación tributaria.

Es decir, para que se configure el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11683, se requiere no sólo la intención 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 de aquél. 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 (ver en tal sentido CNCAF, Sala I, in re “Georgalos Hnos S.A.I.C.A.” con fecha 1/10/2008).

Que con relación a la multa por defraudación, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que “el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa” (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re “Italiano, Antonio Alberto” (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente “Mazza, Generoso” la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala “B” in re “Triunfadores S.A.” del 18/11/2008; y “Tamalet, Jorge Omar” del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria.

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el ajuste practicado, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46, la que se encuentra por otra parte, debidamente graduada en el mínimo legal.

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto e intereses resarcitorios y se aplica multa. Con costas a la vencida.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pérez y a la solución que propone, confirmando en su integridad los actos apelados.

Sin perjuicio de ello y con respecto a la multa aplicada en el impuesto sobre las salidas no documentadas, entiendo conveniente dejar aclarado que, a diferencia de otros supuestos en los que he votado por la revocación de la imputación defraudatoria, en el presente caso dicha imputación no se basa -exclusivamente- en la falta de presentación de declaraciones juradas del impuesto sobre las salidas no documentadas -como ocurria en tales precedentes- sino en la existencia de una ocultación maliciosa de materia imponible, situación fáctica contemplada en el texto del art. 46 a partir de la reforma introducida por la Ley 25.795.

Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el *sub lite* de los presupuestos de hecho que tornan viable la aplicación de las presunciones de los incs. a) y b) del art. 47 de la ley procedimental, abona la confirmación del acto sancionatorio y la atribución de costas que propone el Dr. Pérez.

En virtud de la votación que antecede, por mayoria, **SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto e intereses resarcitorios y se aplica multa. Con costas a la vencida.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2022.08.08 23:42:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2022.08.09 11:17:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2022.08.09 11:36:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.09 11:37:11 -03:00