República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-71526957-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 2 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-13594000- -APN-SGAI#TFN; COOPERATIVA DE TRABAJO LA HOJA

AUTOS Y VISTOS:

El EX-2024-13594000-APN-SGAI#TFN caratulado "COOPERATIVA DE TRABAJO LA HOJA";

Y CONSIDERANDO:

I.- Que en IF-2025-12160884-APN-DTD#JGM se interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 77/2024 dictada el 11 de diciembre de 2024 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la AFIP-DGI (hoy "ARCA") por la cual se determinó de oficio el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 01/2019 A 01/2022, con mas los intereses resarcitorios y se difirió la aplicación de multa por el impuesto en trato en relación a los períodos fiscales 01/2019 a 12/2019, 01/2020 a 12/2020, 01/2021 a12/2021 y 01/2022, dado el monto y la naturaleza de los ajustes practicados conforme a lo dispuesto en el Título IX de la Ley N° 27.430.

Manifiesta que la Cooperativa de Trabajo La Hoja se encuentra debidamente inscripta y autorizada para operar como productor, secador, molinero y fraccionador.

Alega que los proveedores impugnados en la vista corrida se encontraban debidamente autorizados y/o habilitados para realizar operaciones por el Fisco Nacional, con el correspondiente Numero de CUIT y operador ante el INYM (Instituto Nacional de Yerbamate). Ninguno de ellos se encontraba incluido en la Base APOC al momento de efectuar las operaciones sino que fueron cargados posteriormente en dicha base de datos y se encontraban perfectamente habilitados por ante el INYM.

Alega que cada una de las operaciones impugnadas se respaldaba en un remito y hoja de ruta yerbatera con indicación de los kilos o toneladas de yerba, y su pertinente factura.

Informa que fueron presentadas todas las declaraciones juradas en las que se indicaban los datos relativos a la operación, que a su vez, resultaban concordantes con toda la documentación respaldatoria.

Sostiene que se efectuaron y cumplieron los procedimientos regulados y previstos por ante dicho organismo con

relación a cada una de las operaciones impugnadas por el Fisco consistentes en el pesaje de los kilos recibidos de la yerba mate que fueron adquiridos y recibidos por parte de los proveedores cuestionados.

Afirma que se efectuaron todas y cada una de las retenciones y emitieron los pertinentes certificados de retención denominado CCG (convenio de corresponsabilidad gremial) conforme lo exige el INYM.

Manifiesta que el ente fiscal fundó única y exclusivamente el ajuste practicado en las supuestas condiciones irregulares relativas a la capacidad económica, operativa y/o financiera de los proveedores impugnados, que jamás pueden atribuírsele o extenderse jurídicamente a la recurrente, ni afectar el crédito fiscal debidamente computado por las operaciones que efectivamente fueron realizadas y abonadas por medios legales y probados; todo lo cual torna a la Resolución en arbitraria, infundada, carente de seriedad y de fundamentación adecuada, con grave apartamiento del derecho vigente y de la pacífica jurisprudencia tributaria de tribunales especializados en la materia y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Señala que en oportunidad de presentar el descargo y con las pruebas producidas durante el procedimiento administrativo la contribuyente demostró la veracidad de las operaciones observadas respecto de todos los proveedores impugnados resultando perfectamente válido el crédito fiscal emergente de las mismas en los términos del art. 12 de la ley del IVA.

Afirma que conforme la pericial contable realizada, que todas las facturas fueron debidamente canceladas a través de los cheques librados en legal forma a la orden de los proveedores, los cuales fueron debitados de las cuentas bancarias de titularidad de la firma que representamos, no existiendo irregularidad alguna imputable a la recurrente en la cadena de pagos.

Indica que el traslado de la mercadería al establecimiento de la recurrente, resultando en un todo coincidente la debida registración con la documentación legal de soporte: facturas emitidas, libros IVA Compras, monto facturado con los kilos de yerba mate declarados por ante el INYM, hoja de ruta yerbatera y tickets de balanza.

Manifiesta que el órgano fiscal no evaluó, ni ponderó el frondoso cúmulo de las probanzas aportadas y rendidas en las actuaciones administrativas, de las cuales surge sin hesitación alguna la cabal demostración del circuito comercial, económico y financiero para tener por existentes las operaciones impugnadas con relación a los proveedores cuestionados.

Destaca que cada una de estas operaciones se encuentran debidamente documentadas, registradas contablemente y respaldadas a su vez en la documentación de rigor para este tipo de operaciones: remitos, hojas de ruta yerbatera, ticket de báscula, declaraciones juradas por ante el INYM, tanto de la recurrente como de los proveedores cuestionados.

Alega que los proveedores intervinientes en las operaciones impugnadas se hallaban inscriptos en debida forma en el Registro Unificado de Operadores del Sector Yerbatero ante el INYM y excluidos de la base APOC del Fisco Nacional al tiempo de concertarse las operaciones.

Sostiene que de la información suministrada por el informe pericial resulta sin duda que no solo se examinó exhaustivamente el circuito de pagos de las operaciones cuestionadas -que no presenta ninguna irregularidad ni ha sido objetado por el Fisco durante la fiscalización, con excepción de la observación introducida en la resolución cuestionada que será motivo de agravio *infra*- sino también que se han vinculado, en forma concreta y asertiva, dichos pagos con las facturas y la documentación de traslado, ingreso y recepción de la mercadería al establecimiento de la recurrente (cuyos datos obran en los remitos, hojas de ruta yerbatera, tickets de báscula,

declaraciones juradas ante el INYM y pago de las retenciones ante dicho organismo).

Señala que cada de una de las operaciones impugnadas se encontraba debidamente respaldada en un remito, hoja de ruta yerbatera que indican los kilos o toneladas de yerba, ticket de báscula, con la pertinente factura; de donde surge que la mercadería verdaderamente existió y fue trasladada físicamente al establecimiento , conforme la voluminosa documentación que se adjuntó a las actuaciones administrativas en cumplimiento de los requerimientos cursados durante la fiscalización tal como se ha descripto *supra*.

Señala que luce acreditado como un elemento más a tener en cuenta para valorar la buena fe que debe regir en las relaciones comerciales con relación a los proveedores, que ninguno de ellos se encontraba denunciado y/o incluido en la BASE APOC que administra el Fisco Nacional a la fecha de realización de las operaciones realizadas.

Alega que todos fueron denunciados como apócrifos en dicha base con fechas de novedad largamente posteriores a la finalización de la operatoria realizada con la actora, encontrándose perfectamente habilitados para operar a la fecha que las operaciones se concretaron, lo que permite suponer que la recurrente jamás pudo tener conocimiento de alguna irregularidad fiscal imputable a estos terceros.

Manifiesta que ningún proveedor presentaba irregularidad alguna al tiempo de celebrarse las operaciones cuestionadas, todos se encontraban inscriptos regularmente ante ARCA, el INYM y la Agencia Tributaria de Misiones en el impuesto a los ingresos brutos, ya que fueron consultados los referidos registros de manera previa a acordar las compras de la yerba.

Alega que surge de las probanzas rendidas, que ninguno de los proveedores observados se encontraba inhabilitado por el referido Organismo al momento de las operaciones concertadas, tal como se verifica en el aludido dictamen pericial y en la informativa requerida al INYM. Afirma que dicho extremo comporta otro indicio valorativo de su conducta irreprochable en lo que respecta a la supuesta carencia de capacidad económica y/u operativa que la ARCA endilga a los proveedores observados.

Por último, se agravia que en la Resolución determinativa impugnada se efectúa una serie de consideraciones en torno a un presunto ilícito material de defraudación que se le endilga pero que entiende no encuadra en ningún tipo del régimen penal tributario, ni tampoco infraccional de la ley 11.683.

Que, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso, formula reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada con costas.

II.- Que en IF-2025-40764596-APN-DTD_JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, que se confirme el acto apelado, con costas.

Señala que al igual que aconteciera en la instancia administrativa de determinación de deuda, la actora reitera, sus agravios tendientes a que se declare la nulidad de la resolución apelada, conforme previsiones del art. 14 de la ley 19.549, por alegar ausencia de causa y motivación en la misma, violación del debido proceso por “falta de valoración de la prueba “ ofrecida y producida, así como también invoca arbitrariedad por constituir a la actora en responsable del cumplimiento de obligaciones sustantivas de terceros.

Alega que si bien la actora insiste en que la resolución de vista resulta arbitraria y ha sido violado el principio de legalidad, a pesar de la gravedad de sus dichos, de lo actuado resulta que tanto durante la fiscalización llevada adelante bajo O.I. N°2.083.711 como en el procedimiento determinativo atacado, afirma que el Fisco Nacional se

ha ajustado estrictamente a la normativa vigente y ha sido resguardado en todo momento el debido proceso adjetivo y el derecho de defensa.

Afirma que la fiscalización se realizó en el marco de un procedimiento administrativo concreto, sobre un contribuyente individualizado, donde el mismo tuvo pleno conocimiento de los requerimientos formulados por los inspectores actuantes respecto de los períodos fiscales bajo control, conociendo de manera íntegra los alcances de la investigación que se llevaba a cabo, se le notificó cada uno de los ajustes realizados, se solicitó opinión a otras áreas entre ellas al Servicio Jurídico por ende, todos los actos realizados por el organismo fiscal, cumplen con los requisitos de validez e eficacia.

Indica que respecto al primer agravio de la actora en relación a la falta de valoración de la prueba producida, que los controles de la validez de comprobantes, tanto el número de CUIT como la veracidad de la clave de autorización de impresión asignada a los comprobantes, representan aspectos formales de la operatoria. Así, la autorización de impresión de comprobantes que otorga el Organismo, solo implica el control del cumplimiento de normas de facturación en lo atinente a los requisitos que deben contener los comprobantes que deben utilizar los contribuyentes para reflejar sus operaciones comerciales, pero de ninguna manera esa autorización de impresión otorga validez al contenido de las facturas, dado que ese contenido es desconocido por el Organismo Fiscal hasta el momento de su verificación.

Alega que las cuestiones de índole formal como las que señala la contribuyente -obtención de CUIT, inscripción en otros organismos tales como el INSTITUTO NACIONAL DE LA YERBA MATE (INYM), emisión de facturas autorizadas y su registro, presentación de declaraciones juradas de impuestos y hasta la presentación de información en el marco de regímenes de informaciones vigentes,representan aspectos formales sujetos a la verificación del Organismo.

Sostiene que las ausencias o falencias de respaldo documental de las operaciones condiciona o inhibe, según el caso, el cómputo de créditos fiscales y la deducción de gastos y/o costos en la liquidación de los correspondientes gravámenes, más aún cuando han sido advertidas carencias de capacidad operativa, administrativa y financiera como ocurrió al analizar los antecedentes que el Fisco Nacional recabó respecto de los sujetos que la contribuyente pretende sostener como proveedores.

Manifiesta que las anomalías expuestas no se limitan a la situación fiscal de los proveedores, sino que tienen que ver con la forma en que éstos supuestamente desarrollaban su actividad comercial con la Cooperativa en trato tales como carecer de una mínima infraestructura exteriorizado ello en la ausencia de empleados, inexistencia de acreditaciones bancarias, bienes registrables; o en su caso, en los domicilios verificados no observarse elementos que indiquen que en los mismos se desarrollan las actividades declaradas.

Con relación al libramiento de cheques a favor de los proveedores y la constatación de un débito al respecto, indica que se ha dicho que ello no enerva el criterio del organismo fiscal, ya que ello no es apto para determinar cuál fue la contraprestación que la Cooperativa del asunto recibió por ellos, ni para individualizar a los verdaderos beneficiarios de las erogaciones, más allá de quien recibió las fondos.

Con respecto al INYM manifiesta que la documental que exige ese organismo a los operadores del sector yerbatero, así como los controles que realiza no coadyuvan de modo alguno para probar: el bien vendido, el precio real de la operación, el destino y afectación del bien, ni, en algunos casos, la capacidad del proveedor, es decir en el campo fáctico, la existencia real de las operaciones con las cuales pretende la contribuyente justificar el crédito fiscal que ha sido cuestionado.

Señala que las impugnaciones del Fisco Nacional no pueden ser examinadas en forma aislada y someterlas a un análisis singular, para concluir si tenía obligación de conocer la situación o no de lo terceros que asegura fueron sus proveedores. El Fisco detectó, en el caso, una serie de elementos comprobados, graves y específicos, que conducen razonablemente a configurar un estado de situación de razonables reparos respecto de la validez de las facturas; en tanto, la contribuyente se centró en cuestiones de índole formal y en aseverar que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin demostrar la realidad económica subyacente.

Alega que para que la documentación respaldatoria sea idónea para habilitar el cómputo del crédito fiscal/costo del adquirente, dicha documentación debe ser válida tanto desde el punto de vista formal como material; es decir, no solo debe reunir los requisitos formales previstos por las normas reglamentarias dictadas por el Fisco Nacional, sino que tiene que reflejar la real operación económica o financiera que pretende documentar.

Sostiene que acreditada la absoluta legalidad y procedencia de los ajustes fiscales, no cuadra más que señalar que no existiendo agravio alguno por la aplicación y cálculo de los intereses resarcitorios calculados al 22/09/2021, solicita que se considere consentido este acápite.

En definitiva, solicita la confirmación de la resolución apelada, con costas.

III- Que la vocalía instructora intimó a las partes a los fines de que manifiesten si consideran que la audiencia prevista en el art. 173 de la ley 11.683 deviene inoficiosa. Que habida cuenta lo manifestado por las partes en IF-2025-47082362- APN-DTD#JGM e IF-2025-46385721-APN-DTD#JGM y que sus argumentos respecto de los hechos sobre los que versa la presente causa y respecto de las medidas probatorias ofrecidas se encuentran debidamente desarrollados en los escritos de inicio y de responde producidos por la actora y la representación fiscal, respectivamente, como así también que la actora ha tenido la posibilidad de contestar la oposición formulada a la prueba por la representación fiscal; de conformidad con la facultad establecida en el artículo 35 del Reglamento de Procedimiento (IF-2023-74067906-APN-TFN#MEC, publicado por Resolución TFN 91/2023 en el B.O. Del 3/7/2023) se concluye que la audiencia preliminar de prueba deviene inoficiosa. Asimismo, se tiene por agregada la prueba documental y toda vez que los puntos periciales propuestos por la actora resultan ser iguales a los producidos en sede administrativa, se concluye que corresponde su rechazo la producción de la misma por ser inconducente y meramente dilatoria. También se rechaza por las mismas consideraciones la prueba informativa propuesta por la actora.

En PV-2025-63920192-APN-VOCV#TFN se elevaron los autos a consideración de la sala “B”; y pasan a sentencia mediante IF-2025-69037152-APN-VOCV#TFN

IV.- En cuanto a los argumentos de la actora por cuento sostiene que el criterio del Fisco como abusivo y cautivo de un rigorismo formal que atenta contra la garantía constitucional de propiedad, debido proceso y defensa en juicio, y los principios de legalidad, razonabilidad y de verdad jurídica material en el proceso administrativo tributario corresponde señalar que de lo estrictamente formal, la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, lo que será analizado en los subsiguientes considerandos.

V.- Que expuesto lo que antecede, cabe resaltar que las presentes actuaciones tienen su génesis en la fiscalización practicada a la recurrente en la cual se detectaron inconsistencias con base en las fiscalizaciones practicadas por el

organismo, vinculados a los proveedores incluidos en la Base de Contribuyentes no Confiables que originaron Créditos Fiscales computados por la fiscalizada(Ver "Cuerpo de Antecedentes- Sujetos Observados").

1) B&M Neumáticos SA CUIT N° 30-70837853-0: Data su inscripción ante el organismo en fecha 26/06/2003 con domicilio fiscal en Santo Tome 5602- Capital Federal CABA (Agencia N.° 4 Dirección Regional Oeste). La actividad declarada era la Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios automotores (Cod. 453100). De acuerdo con la fiscalización practicada en OI N.° 1892056 se determinó su inclusión en la Base de Contribuyentes no Confiables a partir del período 12/2017 en virtud de verificarse que, conforme manifestaciones aportadas por la firma, la misma dejó de continuar con la actividad desde el periodo 01/11/2017, los registros sistémicos también indican la baja en todos los impuestos a los cuales se encontraba inscripto desde dicho periodo. Ademas se observó que la firma no registra facturas electrónicas emitidas, solamente se encuentran facturas de ventas manuales (factuweb- imprenta) por lo que no se logró observar los conceptos facturados vendidos. Finalmente la inspección concluyó que, con motivo de constatarse que la fiscalizada dejó de funcionar desde el periodo 11/2017, todas las operaciones comerciales relacionadas con la empresa posteriores a dicho periodo son consideradas apócrifas.

2) Fernández Damian Alberto CUIT N° 20-37110527-2: Conforme con la fiscalización llevada a cabo bajo OI N.° 1989386 se determinó la inclusión del sujeto en la Base de Contribuyentes no confiables desde el periodo 12/2020 como Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera. Inscripto en la localidad de Campo Grande- Misiones perteneciente al Distrito Oberá (DI RPOS), en las actividades económicas como Venta al por mayor de materias primas agrícolas y de la silvicultura ncp (cod. 462190); Servicios contratista de mano de obra agrícola (cod. 16130), de la inspección mencionada se constato que no fue localizado el sujeto en los domicilios declarados en el organismo, el domicilio fiscal corresponde a una vivienda familiar que no se observaron indicios de actividades económicas alguna. Respecto de los registros sistémicos, no cuenta con ningún bien registral bajo su titularidad, tuvo acreditaciones bancarias que correspondían al cobro de planes sociales, realizó compras muy exiguas respecto a los volúmenes facturados y no guardaban relación con esas ventas.

De las facturaciones realizadas en el año 2021 se observó que, los clientes a los cuales emitió facturas electrónicas de ventas en concepto de yerba canchada a la Cooperativa de Trabajo La Hoja Ltda por un total de $2.120.016,80, IVA DF por $367.936,00 y cuyo valor del IVA facturado es coincidente con el importe del crédito fiscal computado por la Cooperativa y que dio origen al presente cargo.

3) Grupo HB SAS CUIT N° 30716866242 Inscripta en dependencia Distrito Oberá pcia. de Misiones (Dl RPOS), bajo inspección en 01 N.° 1992397 la firma fue incluida en la Base de Contribuyentes no confiables en el periodo 08/2020 como "Usina sin capacidad operativa, económica yio financiera". Como actividades declaradas se encontraba inscripta en: Venta al por mayor de Yerba Mate (Cod. 463154). Las ventas facturadas se correspondían con hoja verde y yerba mate canchada. Según la inspección realizada la misma no demostró la capacidad para realizar la actividad declarada, ya que se constató, entre otros aspectos, la falta de presentación de respaldo documental por las adquisiciones de los insumos facturados, compras efectuadas a proveedores también incluidos en la Base de contribuyentes no confiables, las visitas a los domicilios declarados no se observaron indicios de actividad comercial, etc.

4) Klaus Fátima Jaquelíne CUIT N.° 27-41871862-0: Se encontraba inscripta ante el organismo de el periodo 10-2017 en actividades de "Cultivo de Yerba Mate (Cod. 12701); Servicios de contratista de mano de obra agrícola (Cod. 16130); Elaboración de yerba mate (Cod. 107930) con domicilio radicado en la localidad de Aristóbulo del Valle-Misiones (Distrito Oberá- Dl RPOS).

Conforme con la fiscalización llevada a cabo s/ OI N.° 1808960 se concluyó con la inclusión de la titular en la Base de Contribuyentes no Confiables como Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera a partir del periodo de su inscripción. Según la inspección realizada se verificó que la misma manifestó realizar como actividades principales servicios de tarefa, secanza y flete de hoja verde de yerba mate y canchada y como actividades secundarias limpieza de chacras y desmalezamiento.

Manifestó que el origen de los fondos para comenzar con dichas actividades provino de anticipos de su principal cliente: Cooperativa de Trabajo La Hoja Ltda CUIT N.°30-71501873-6. Ademas se constató que la analizada no poseía bienes registrables de ningún tipo bajo su titularidad (inmuebles, automotores, maquinarias etc.), las acreditaciones bancarias eran muy exiguas en comparación con las facturaciones realizadas.

Con respecto a las facturas electrónicas emitidas se verificó que, para el período 01/2018 a 08/2019, realizó ventas en concepto de hoja verde por un total de 395.200, 00 Kg y yerba canchada por 1.953.500 Kg. Lo que arroja un insumo necesario de hoja verde para haber realizado tales facturaciones de un total de 6.255.700 Kg aprox. Frente a lo cual la titular no aportó, durante el periodo de inspección, documentación respaldatoria alguna (compra de hoja de verde) que justifiquen los bienes vendidos. También se verificó que la titular no poseía establecimiento (secadero) para realizar el proceso productivo de yerba mate canchada, recién a partir del periodo 05/2019 alquiló un secadero ubicado en Lote 8 Paraje Km 936 Ruta Nacional 14 Aristóbulo del Valle Misiones, el cual se corresponde con el domicilio fiscal declarado por la analizada, no se encontraba en funcionamiento al momento de la inspección y los propietarios de dicho establecimiento son sujetos que figuran con CUIT INACTIVA.

En cuanto a la presente fiscalización, se verifica en el sistema e-fisco en consultas efectuadas "Facturas Electrónicas" que la ciudadana Klaus Fatima Jaqueline emitió comprobantes de ventas a la Cooperativa de Trabajo La Hoja Ltda CUIT N.° 30-71501873-6 en los períodos 01/2019 a 12/2019 por un importe neto de $31.635.106,63 y una suma total de $38.278.479,01 siendo los conceptos facturados "yerba mate canchada". No se registran facturaciones electrónicas emitidas en los otros penados base de inspección.

5) Lasta Damaris Natalia CUIT N° 27-43331141-3: Inscripta en dependencia Distrito Oberá pcía. De Misiones (DI RPOS), a partir del periodo 02/2021 fue incluida en la Base de Contribuyentes no confiables según la fiscalización practicada en OI N.° 1950752. De dicha inspección también surge que la contribuyente tenia como actividades declaradas la venta al por mayor de café, te, yerba mate (cod. 463154); venta al por mayor de artículos de ferretería y otros (cod. 466330). Las ventas facturadas emitidas durante el periodo 2021 fueron en concepto de botas de goma, zapatos de trabajo, cubiertas, hoja verde, yerba mate canchada. Como conclusión a las tareas de fiscalización practicadas en dicha inspección se verificó que la contribuyente manifestó reconocer que había prestado su nombre para emitir facturas electrónicas, desconoce la actividad a las cuales se encontraba inscripta ni conoce los importes facturados. Asimismo surge de los datos sistémicos del organismo que no se verifican indicadores financieros/económicos a los cuales la titular disponga para efectuar las actividades económicas declaradas.

6) Piñeiro Silvina Amalia CUIT N.° 27-374685404: De los registros sistémicos del organismo figura inscripta como Responsable Inscripta en el IVA desde 12/2019 a 09/2021, con domicilio fiscal declarado perteneciente a la localidad de Aristóbulo del Valle-Misiones (Distrito Oberá- DI RPOS), se encuentra inscripta en actividades económicas de Elaboración de Yerba Mate (cod. 107930); Servicio de transporte automotor de cargas nep (cod. 492290), Cultivo de yerba mate (cod. 16140), Venta al por menor de materiales de construcción (cod. 475290). Desde el periodo 09/2021 se registra la BAJA de todos los impuesto por CESE DE ACTIVIDADES. Conforme con la inspección realizada bajo OI N.° 2009262 se determinó la inclusión de la titular en la Base de

Contribuyentes no Confiables como Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera desde el periodo 12/2019 en virtud de constatarse que la misma no fue localizada en ninguno de los domicilios declarados ante este organismo ya que en los domicilios visitados se encontraban viviendas familiares a los que los residentes de la zona manifestaron no conocer a la Sra. Silvina Amalia Piñeiro y sin observarse indicios de actividad comercial relacionadas a las que la titular se encontraba inscripta. También se verifico en dicha OI, que la Sra. Piñeiro registraba grandes volúmenes de compras informadas por terceros y facturaciones de ventas emitidas durante los periodos 2020 y 2021. Respecto de las Facturas Electrónicas de ventas emitidas, como cliente principal se encuentra la Cooperativa de Trabajo La Hoja Ltda con operaciones comerciales por ventas de "yerba mate canchada" en los periodos 12/2021 a 1112021 que arrojaron un importe neto de $147.328.230,60, IVA DF de $30.938.928,43 y una suma total facturado de $178.267.159,03 los cuales estos montos coinciden con los valores relevados (IVA Crédito Fiscal) que dieron indicios al origen a la presente fiscalización.

7) Rioja Logística SA CU!T N° 30-70920368-8: Inscripta ante este organismo desde el periodo 05/2005 y con domicilio fiscal perteneciente a la localidad de B° Joaquín González provincia de La Rioja (Agencia La Rioja-Dirección Regional San Juan) y bajo la actividad de Servicio de Transporte automotor de carga n.c.p (cod. 492280), fue incluido en la Rase de Contribuyentes no Confiables como Usina sin capacidad operativa, económica y/ o financiera a partir del periodo 11/2016, en virtud de la fiscalización practicada por 01 N.° 1827631. La inspección realizada concluyó que la firma es parte de una red de servicios de transporte de carga bajo la denominación comercial de "Transcity" y utilizada a los efectos de facturar formalmente servicios de transporte realizados por terceros. Asimismo se observa que la fiscalizada no cuenta con bienes necesarios para desarrollar las actividades facturadas así como también posee una cantidad excesiva de empleados declarados en nómina en relación a su capacidad operativa e incumpliendo ademas totalmente en sus obligaciones fiscales. En cuanto a la presente fiscalización, la denominación comercial que utilizaba esta empresa (Transcity) puede constatarse en las copias de los comprobantes de ventas emitidas a la Cooperativa de Trabajo La Hoja Ltda y cuyas copias fueron aportadas por la esta en Presentación Digital NY 202201403143.

8) Salinas Ezequiel de Jesus CUIT N° 20-41900777-4: Fue Inscripto ante el organismo en Distrito Oberá pcia de Misiones (Dl RPOS). Conforme con inspección llevada a cabo en OI N.° 1989396, el analizado fue incluido en la Base de Contribuyentes no Confiables como Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera desde el periodo 05/2021. El titular estaba inscripto en las actividades de Venta al por mayor de café, te, yerba mate y otras infusiones (cod. 463154); Venta al por mayor de materiales de construcción ncp (cod. 475290); Venta al por mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas (cod. 466932).

De la inspección realizada, se constató que el sujeto manifestó que nunca desarrollo actividad comercial en forma independiente, no poseía fuentes de ingresos, nunca gestionó la clave fiscal de AFIP, nunca realizó ventas de yerba canchada, herbicidas ni materiales para la construcción, no posee rodados ni inmuebles de su propiedad. También se observa que durante el año 2021 emitió facturaciones en 24 comprobantes arrojando un importe total de ventas de $62.223.645,00 a los cuales se encuentran facturados a la Cooperativa de trabajo La Hoja Ltda en concepto de yerba mate canchada.

9) Villalba Jonathan Ezequiel CUIT N° 20-45134467-7: Data inscripción ante el organismo en fecha 22/04/2021 en la localidad de Campo Grande- Misiones (Dependencia Distrito Oberá- Dl RPOS). Las actividades económicas declaradas eran: Venta al por mayor de café, te, yerba mate, y otras infusiones y especias y condimentos (Cod. 463154); Venta-al mayor en comisión o consignación de madera y materiales para la construcción (Cod. 461092).

Según fiscalización realizada bajo 01 N.° 2002465, se determinó la inclusión del sujeto en la Base de

Contribuyentes no confiables a partir del periodo 04/2021 en virtud de verificarse que el contribuyente no fue localizado en ninguno de los domicilios declarados ante este organismo, no posee bienes registrables de ningún tipo, no posee empleados, Las compras efectuadas no se condicen con los bienes y/o servicios vendidos, no posee acreditaciones bancarias.

Se constató también que durante los periodos 0512021 y 08/2021 emitió Facturas Electrónicas por un total de $32.585.328,44 observándose que tuvo como clientes a la Cooperativa de Trabajo La Hoja Ltda al cual le facturó un total de $3.290.716,00 en concepto de "yerba canchada", siendo este importe coincidente con los valores que surgen del cruzamiento de datos que dieron origen a la presente fiscalización.

10) Yerbal Bueno SRL CUIT N° 30-71614632-0: Data su inscripción ante este organismo desde el periodo 24/08/2018 en dependencia Distrito Oberá- Misiones (DI RPOS). Las actividades económicas declaradas eran la Elaboración de Yerba Mate (cod. 107930); Cultivo de yerba mate (cod. 12701); Aserrado y cepillado de madera implantada (cod. 161002). La inspección llevada a cabo si OI N.° 2021652 determinó su inclusión en la Base de Contribuyentes no Confiables como Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera desde el periodo su fecha de inscripción con motivo de verificarse que las adquisiciones de materia prima las realizaba de manera marginal documentándolos con facturas emitidas por proveedores observados como contribuyentes no confiables por este organismo y por ser una sociedad integrada por personas que, de acuerdo a las actuaciones labradas, manifestaron desconocer la actividad comercial de la firma no resultando beneficiarios de las utilidades generadas por la misma. También surge de dicha inspección que los clientes mas habituales de la firma se encontraba la Cooperativa de Trabajo La Hoja Ltda, arrojando un total facturado por un importe de $5.625.006,36.

11) Yerbatera Don Joaquín SRL CUIT N° 33-71683572-9: Inscripto en dependencia Distrito Oberá pcia de Misiones (DI RPOS), fue incorporado en la Base de contribuyentes no confiables desde el periodo 06/2020 conforme con la fiscalización llevada a cabo bajo OI N.° 2087424.

La actividad declarada por la firma era la Venta al por mayor de café, te, yerba mate, y otras infusiones y especias y condimento (cod. 463154). De la inspección mencionada, se verificó que en los domicilios declarados por la sociedad no se observaron ningún indicio de actividad comercial, se constató que existe una vivienda familiar en el domicilio fiscal y no se encontró a ningún responsable de la firma. De los registros sistémicos se verificó que no cuenta con bienes registrables (rodados, inmuebles), la mayoría de las compras efectuadas fueron hechas a sujetos que están en la base de contribuyentes no confiables de este organismo, las facturaciones de ventas emitidas fueron en concepto de yerba mate canchada y yerba hoja verde.

También se observa que el único cliente era la Cooperativa de Trabajo La Hoja Ltda. De acuerdo con la documentación aportada por la Cooperativa respecto de esta firma, el IVA Crédito Fiscal computado y registrado en los Libros IVA Compras, se corresponde al periodo 01/2022 y surge por la Factura de compra N.° 00001-00000001 de fecha 24/01/2022 por el monto neto de $3.833.200,00; IVA por $804.972,00 e Importe Total de $4.638.172,00 en concepto de "yerba mate canchada".

VI.- Que en relación al fondo del asunto, la impugnación de dichos proveedores 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 la existencia de las operaciones cuestionadas por el Fisco Nacional, de conformidad con el desarrollo efectuado en el Considerando precedente.

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. 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 (apelando a la "actividad del apelante" u otros conceptos similares), 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 de los sujetos emisores 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 productos 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 o que no es su obligación verificar el domicilio comercial de sus proveedores.

Se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido 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.”*

Ahora bien con respecto a los agravios de la recurrente por cuanto sostiene la debida habilitación por ante el Instituto Nacional de la Yerba Mate (INYM) de la contribuyente y de los proveedores corresponde señalar que en modo alguno permite tener por acreditada la materialidad de las operaciones impugnadas por el Fisco Nacional. Cabe advertir que la incorporación al mentado Instituto, no implica eximir a los integrantes del mismo de

controles fiscales.

Cabe dejar sentado que la postura por la cual la actora intenta probar la existencia de las operaciones simplemente a partir de facturas o que dichos proveedores se encuentren inscriptos, resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias mas arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

Respecto del fallo de la CSJN “Bildown SA”, de fecha 27/12/2011, invocado por la recurrente, cabe señalar que el mismo no resulta aplicable por cuanto se refiere a circunstancias difrentes de las aqui se tratan. En efecto en el referido precedente había quedado fuera de debate la existencia y materialidad de las operaciones realizadas por aquella contribuyente con sus proveedores, condicionando en ese caso el Fisco Nacional el derecho al reintegro del IVA por exportación al hecho del efectivo ingreso del gravamen por parte de los proveedores. En el caso de autos las impugnaciones del organismo fiscal se sustentan en la imposibilidad de los proveedores cuestionados de haber realizado las operaciones que la actora le atribuye, lo cual como se viene exponiendo en la presente, se encuentra acreditado conforme lo analizado en los párrafos precedentes.

En cuanto a la prueba informativa producida en sede administrativa dirigida al INYM corresponde señalar la misma no resulta de utilidad en el caso de marras ya que la documental que exige ese organismo a los operadores del sector yerbatero, así como los controles que realiza no alcanzan para tener por acreditada la realización efectiva de las operaciones por los proveedores impugnados, con los cuales pretende la recurente justificar el crédito fiscal que ha sido cuestionado.

Asimismo con respecto a la prueba pericial producida en sede administrativa obrante a fs. 470/496 IF-2025-40764596-APN-DTD_JGM corresponde señalar que los puntos de pericia propuestos se encaminan más que nada a comprobar el cumplimiento de cuestiones formales tales como la obligación de inscripción, la emisión de comprobantes y la presentación de declaraciones juradas, pero nada aporta para acreditar que los proveedores impugnados fueron quienes efectuaron las operaciones facturadas.

Asimismo en cuanto a la transcripción que efectúa el perito referido a la implementación de la Resolución INYM 07/2011, como así también los kilos informados en las DDJJ de la COOPERATIVA DE TRABAJO LA HOJA LTDA ante el INYM resulta ser coincidente con los kilos facturados por los proveedores y la verificación de las cuentas corrientes de los proveedores corresponde señalar que en tal sentido que la producción de dicha prueba no aportó elementos que sustenten la posición de la actora por cuanto en el caso de marras no se cuestionaron las registraciones de la apelante, ni tampoco si realizó retenciones, o si los C.A.I./C.A.E. de las facturas cuestionadas se encontraban vigentes, sino que a raíz de diversas inconsistencias verificadas en los proveedores impugnados, el Fisco Nacional cuestionó que hayan sido dichos proveedores quienes realizaron las operaciones.

Corresponde señalar que las argumentaciones de la actora resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias mas arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

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 en cuestión (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, toda vez que la actora no ha logrado derribar las conclusiones a las que arribó el Fisco a través de la inspección realizada, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina la obligación tributaria de

la recurrente. Con costas.

VII.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios calculados en la determinación de oficio del Iva que se confirma en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos 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.- Por último, en relación al aspecto infraccional, si bien la parte actora se agravia que en la Resolución determinativa impugnada se efectúa una serie de consideraciones en torno a un presunto ilícito material de defraudación que se le endilga pero que entiende no encuadra en ningún tipo del régimen penal tributario, ni tampoco infraccional de la ley 11.683, lo cierto es que en el acto apelado no se aplica ninguna sanción a la aquí recurrente si no que tal como señala la propia recurrente se difiere la sanción en los términos de los dispuesto en el Título IX de la Ley 27.430, no correspondiendo por parte de este Tribunal pronunciamiento alguno.

Que atento lo expuesto precedentemente, SE RESUELVE:

Confirmar el acto apelado. Con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.07.01 15:29:05 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: 2025.07.01 18:09:59 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: 2025.07.02 14:53:05 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 - GDE
Date: 2025.07.02 14:53:46 -03:00