38238/2025 COOPERATIVA DE TRABAJO LA HOJA LTDA (TF 13594000-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, abril de 2026.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Cooperativa de Trabajo La Hoja (TF 13594000-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, el 2/07/25, **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución 77/2024** que determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los períodos fiscales 01/2019 a 01/2022, con más los intereses resarcitorios y difirió la aplicación de la multa. Con costas (conf. INLEG-2025-71526957-APN-VOCV#TFN).

Expuso que las presentes actuaciones tuvieron su génesis en la fiscalización practicada a la recurrente en la cual se detectaron inconsistencias con base en las investigaciones del organismo fiscal a los proveedores incluidos en la Base de Contribuyentes no Confiables (Base APOC) que originaron créditos fiscales computados por la actora, a saber:

- B&M Neumáticos SA: incluido en la Base APOC a partir del período 12/2017 en virtud de verificarse que dejó de continuar con la actividad desde el período 01/17. Además, se observó que la firma no registraba facturas electrónicas emitidas sino facturas de ventas manuales por lo que no se había logrado observar los conceptos facturados.

- Fernández, Damián Alberto: incluido en la Base APOC desde el período 12/2020 como usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera. No fue localizado en los domicilios declarados en el organismo y el domicilio fiscal corresponde a una vivienda familiar sin 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 que -además- no guardaban relación con sus ventas.

- Grupo HB SAS: incluida en la Base APOC en el periodo 08/2020 como "*Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera*" 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

USO OFICIAL

incluidos en la Base APOC y la ausencia de indicios de actividad comercial en las visitas a los domicilios declarados.

- Klaus, Fátima Jaqueline: incluida en la Base APOC como usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera a partir del período de su inscripción. Según la inspección realizada, el origen de los fondos para comenzar con sus actividades provino de anticipos de la aquí actora en carácter de principal cliente. No poseía bienes registrables de ningún tipo bajo su titularidad (inmuebles, automotores, maquinarias etc.) y 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 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*". Sin embargo, no había aportado documentación respaldatoria alguna (compra de hoja de verde) que justificara los bienes vendidos. También se había verificado que la titular no poseía establecimiento (secadero) para realizar el proceso productivo de yerba mate canchada hasta el periodo 05/2019 que alquiló uno.

- Lasta, Damaris Natalia: incluida en la Base APOC a partir del período 02/2021. La contribuyente manifestó reconocer que había prestado su nombre para emitir facturas electrónicas y desconoció la actividad a las cuales se encontraba inscripta y los importes facturados. No se verificaron indicadores financieros/económicos para efectuar las actividades económicas declaradas.

- Piñeiro, Silvina Amalia: incluida en la Base APOC como usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera desde el período 12/2019 en virtud de que no fue localizada en ninguno de los domicilios declarados ante el organismo fiscal ya que en los domicilios visitados se encontraban viviendas familiares a los que los residentes de la zona manifestaron no conocerla y tampoco se observaron indicios de actividad comercial relacionados con las que la titular se encontraba inscripta.

- Rioja Logística SA: incluido en la Base APOC como usina sin capacidad operativa, económica y/ o financiera a partir del periodo 11/2016 por ser "*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*". Se observó que no contaba con bienes necesarios para desarrollar las actividades facturadas y poseía una cantidad excesiva de empleados declarados en nómina en relación a su capacidad operativa.

- Salinas, Ezequiel de Jesús: incluido en la Base APOC como usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera desde el período 05/2021. El titular manifestó que nunca desarrolló actividad comercial en forma independiente, no poseía fuentes de ingresos, ni rodados y/o inmuebles de su propiedad y no realizó ventas de yerba canchada.

38238/2025 COOPERATIVA DE TRABAJO LA HOJA LTDA (TF 13594000-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

- Villalba, Jonathan Ezequiel: incluido en la Base APOC a partir del período 04/2021 en virtud de no haber sido localizado en ninguno de los domicilios declarados ante el organismo fiscal, no poseer bienes registrables de ningún tipo ni empleados.

- Yerbal Bueno SRL: incluido en la Base APOC como usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera desde el período de 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 el Fisco y por ser una sociedad integrada por personas que manifestaron desconocer la actividad comercial de la firma.

- Yerbatera Don Joaquín SRL: incorporado en la Base APOC desde el período 06/2020. Se verificó que en los domicilios declarados por la sociedad no se observó ningún indicio de actividad comercial y había una vivienda familiar en el domicilio fiscal. No cuenta con bienes registrables (rodados, inmuebles) y la mayoría de las compras efectuadas fueron hechas a sujetos que están en la Base APOC. Su único cliente era la Cooperativa de Trabajo La Hoja Ltda.

USO OFICIAL

En ese contexto, aseveró que la impugnación de los proveedores había sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevaban a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones cuestionadas por el Fisco.

Precisó que la resolución determinativa satisface acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7º de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

Indicó que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del CPCCN, cada parte debe probar el presupuesto de hecho de las normas que invoca como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Así pues, sostuvo 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 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.

Puso de resalto que se tuvo por agregada la prueba documental y se rechazó la producción de la prueba pericial contable por ser inconducente y meramente dilatoria en tanto los puntos propuestos por la actora resultaban ser iguales a los producidos en sede administrativa. Agregó que aquellos puntos se encaminaban 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 aportaban para acreditar que los proveedores impugnados habían sido quienes efectuaron las operaciones facturadas.

Añadió que la prueba informativa propuesta por la recurrente también había sido desestimada por las mismas consideraciones. Precisó que aquella no resultaba de utilidad ya que la documental que exige el Instituto Nacional de la Yerba Mate (INYM) a los operadores del sector yerbatero, así como los controles que efectúa no alcanzan para tener por acreditada la realización efectiva de las operaciones por los proveedores impugnados, con los cuales pretende la recurrente justificar el crédito fiscal que ha sido cuestionado.

Señaló 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.

En ese escenario, subrayó 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, sino que "*es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado...*".

Advirtió que a pesar de 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, "*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*".

Recordó 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. Indicó que "*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* (…) *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*".

En cuanto a la habilitación por ante el INYM de la contribuyente y de los proveedores, señaló que en modo alguno permitía tener por acreditada la materialidad de las operaciones impugnadas por el Fisco puesto que la incorporación al mentado Instituto no implicaba eximir a los integrantes de controles fiscales.

Aclaró que el fallo de la Corte en la causa "Bildown SA" no resultaba aplicable por cuanto se refería a circunstancias diferentes puesto que en aquel precedente había quedado fuera de debate la existencia y materialidad de las operaciones realizadas por la contribuyente con sus proveedores. En esa línea, puso de resalto que 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 les atribuyó.

Afirmó que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábil por sí solo 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 en la causa "Stop Car SA c/ DGI", sent. del 21/08/13).

Confirmó también los intereses resarcitorios calculados en la determinación de oficio por cuanto 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.

Por último, advirtió que, si bien la parte actora se había agraviado respecto a la serie de consideraciones en torno a un presunto ilícito material de defraudación que se le endilgaba, lo cierto es que en el acto apelado no se había aplicado ninguna sanción si no que se había diferido la sanción en los términos de lo dispuesto en el Título IX de la ley 27.430, por lo que no correspondía pronunciamiento alguno.

2º) Que, disconforme con el pronunciamiento, **la parte actora interpuso recurso de apelación** el 14/08/25 y expresó agravios el 10/09/25, que fueron contestados el 25/09/25 (conf. IF-2025-93712349-APN-DTD#JGM, IF-2025-100608013-APN-DTD#JGM e IF-2025-106765953-APN-DTD#JGM).

Precisó que se dedica primordialmente a la producción y comercialización de la yerba mate y es una empresa recuperada por sus trabajadores a

USO OFICIAL

través del mecanismo previsto en el art. 190 de la Ley de Concursos y Quiebras que ha continuado la explotación de la fallida firma Martin y Cía. Ltda. Explicó que toda la actividad se encuentra regulada y fiscalizada por el INYM.

Señaló que todas las impugnaciones del Fisco a sus proveedores se basan en circunstancias ajenas a la Cooperativa. En esa línea, puso de resalto que se produjeron múltiples elementos probatorios (prueba informativa, documental e informe pericial) que demuestran la realidad de las operaciones cuestionadas por ARCA, a saber: **(i)** la documentación que respaldaba cada una de las operaciones controvertidas (facturas, remitos, tickets de balanza, hoja de ruta yerbatera, declaraciones ante INYM); y **(ii)** la documentación que amparaba los pagos efectuados (órdenes de pagos, transferencias, cheques y detalle de los valores emitidos por la Cooperativa, entre otros documentos). Hizo énfasis en que ninguno de los proveedores impugnados se encontraba inhabilitado por el INYM y/o cargado en la Base APOC al momento de celebrar las operaciones cuestionadas.

Subrayó que en las actuaciones administrativas la ARCA no había cuestionado la existencia material de las operaciones. Sin perjuicio de ello, destacó que, en oportunidad de contestar el recurso de apelación ante el *a quo*, "*la Administración increíblemente negó que las operaciones concertadas entre la Cooperativa y los Proveedores hayan existido en la realidad, lo cual, se contradice de forma palmaria con lo sostenido por el propio organismo al dictar la Resolución determinativa que puso fin a la instancia administrativa, donde expresó, de manera enfática, que no era materia de discusión la materialidad de las operaciones*".

Detalló que, además del material probatorio producido en la instancia administrativa, había ofrecido una nueva prueba pericial contable para ratificar el dictamen elaborado en el marco del procedimiento administrativo "*y tendiente a acreditar -nuevamente- la efectiva celebración de las operaciones, el traslado de la mercadería y su recepción y el pago del precio de las mismas con más el IVA correspondiente. También se ofreció una nueva informativa dirigida al INYM con el objeto de que informar los kilos vendidos de yerba mate con respecto a uno de los Proveedores impugnados*". No obstante, aseveró que el material probatorio obrante en los antecedentes administrativos sumado el reconocimiento explícito por parte del Fisco en lo que respecta a la existencia material de las operaciones, permite tener por demostrado dicho extremo.

Desde esta óptica, entiende que correspondía al Fisco la carga de probar que, a pesar de la evidencia arrimada, las operaciones cuestionadas resultaban inexistentes.

Advirtió que el *a quo* desestimó la doctrina y jurisprudencia sentada pacíficamente por esta Cámara y avalada por la Corte federal *in re* "Bildown" consistente en que, "*demostrada la existencia de las operaciones en cabeza de los Proveedores, queda acreditada la capacidad económica de los mismos*".

38238/2025 COOPERATIVA DE TRABAJO LA HOJA LTDA (TF 13594000-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Puso de resalto que los motivos que sustentaron el cuestionamiento de la capacidad económica u operativa de los proveedores impugnados se vinculan, directa o indirectamente, con el incumplimiento por parte de esos sujetos de sus propias obligaciones fiscales formales o sustanciales, a saber: la falta de contestación de requerimientos, la no localización en los domicilios comerciales, la insuficiencia de patrimonio o ingresos para justificar acreditaciones bancarias, la contratación con proveedores incluidos en Base APOC o la falta de bienes para llevar adelante la producción de las mercaderías vendidas.

Subrayó que el *a quo* incurrió en una contradicción ya que, por un lado, expresó que se encontraba en cabeza del contribuyente la carga de la prueba de la verdad de sus dichos "*con todos los medios de prueba que estén a su alcance*" y, por el otro, aseveró que para que el crédito fiscal pueda computarse debían cumplirse una serie de requisitos que en autos están cumplidos y probados. En efecto, puntualizó que: **(i)** las operaciones de compraventa de yerba con cada uno de los proveedores se encontraban debidamente documentadas y registradas contablemente mediante la emisión de facturas y/o comprobantes de pago; **(ii)** los proveedores se encontraban inscriptos en el Registro de Operadores por ante el INYM (organismo estatal que efectúa un control de legalidad y legitimidad de los sujetos autorizados) para intervenir en el mercado al momento de celebrar operaciones con la Cooperativa; extremo que "*confirma que nuestra representada tenía la convicción de vincularse con sujetos aptos para la comercialización de productos*"; **(iii)** el INYM verifica la inclusión del operador en el Registro, "*esto significa, su identidad, la documentación que lo acredita como tal y que no se encuentra incluido en las nóminas de bajas que publica el organismo fiscal*" (conf. prueba informativa respondida por el INYM que obra a fs. 174 y ss. del cuerpo de actuaciones Nº 2 y lo informado en el punto 4º del informe pericial respecto al régimen y facultades legales de actuación del INYM); **(iv)** los proveedores no se encontraban incluidos de la Base APOC al momento de celebrar operaciones impugnadas; **(v)** el traslado y la recepción de la mercadería comprada a los proveedores se encuentra respaldada a través del remito, la hoja de ruta yerbatera, el ticket de báscula, la retención INYM y las declaraciones juradas ante el INYM. Añadió que el circuito físico de la mercadería no había sido objetado por el Fisco; y **(vi)** el pago por parte de la Cooperativa de la yerba mate adquirida con más el IVA correspondiente a las operaciones a través de cheques a la orden de los proveedores acredita que existió un desapoderamiento dinerario por parte de la Cooperativa.

USO OFICIAL

Afirmó que aun cuando se había probado el circuito físico de la mercadería adquirida y el circuito de pagos de los bienes comprados, "*se pretende desarticular las evidencias desplegadas bajo el argumento dogmático de que los proveedores no tendrían capacidad económica u operativa para concertar las operaciones efectuadas*". Respecto a esta última cuestión, alegó que los indicios utilizados por el Fisco para presumir que los sujetos investigados "*no fueron los reales proveedores de la mercadería son inidóneos, inadecuados, imprecisos y carentes de lógica*". En concreto, arguyó que el *a quo* había soslayado que:

a) Piñeiro, Silvia: del informe del Fisco no surgía un indicio razonable para concluir en la inexistencia de las operaciones habida cuenta que la baja de los impuestos a la que alude ocurrió en el período 09/2021, es decir, con posterioridad a las operaciones observadas en el ajuste respecto a esta proveedora (períodos 1, 2, 3, 4, 5, 10 y 12/2020 y 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 y 8/2021). El Fisco abrió la investigación sobre la proveedora el 10/03/22 y la declaró apócrifa el 4/07/22 –con carga en la Base APOC el 05/07/22–, 6 meses después de la última operación con la Cooperativa que se cuestiona (período 08/2021) y dos años y tres meses de la primera (período 01/2020). En ese escenario, indicó que "*resulta inviable llegar a la conclusión de que dicha proveedora no tenía capacidad para operar al tiempo de las operaciones*";

b) HB SAS: el informe de fiscalización resalta la falta de presentación de respaldo documental por adquisiciones de insumos, la compra a proveedores también incluidos en la Base APOC, visitas a domicilios en que no se observaron indicios de actividad comercial. Sin embargo, la titular de la sociedad, Silvana Beatriz Holzhaus, fue localizada, reconoció expresamente el vínculo comercial con la Cooperativa y brindó toda la información requerida conforme obra a fs. 2/3 del referido informe donde luce detallado: el objeto de la actividad, los proveedores, el traslado de la yerba, empleados, localización del depósito, el pago, la titularidad de cuenta bancaria, comprobantes y datos del contador. En segundo lugar, alegó que el hecho de que el galpón se encuentre cerrado al momento de su constatación no significa que no tenga actividad comercial o no la haya tenido al momento de las operaciones celebradas con la Cooperativa;

c) Klaus, Fátima Jaqueline: señaló que la Cooperativa había efectuado operaciones comerciales durante los períodos 1 a 12/2019 con este proveedor, es decir, nueve meses antes de que fuera cargado como apócrifo el 11/12/19;

d) Salinas, Ezequiel de Jesús: tuvo operaciones comerciales con la Cooperativa por los períodos 7, 8 y 9 del 2021, es decir, cinco meses antes de su inclusión como apócrifo. Advirtió que el *a quo* reprodujo lo volcado en el informe e incurrió en un error respecto al importe total de ventas facturado a la Cooperativa en concepto de yerba mate canchada; circunstancia que -según su criterio- "*da cuenta del escaso o nulo análisis de la causa*";

38238/2025 COOPERATIVA DE TRABAJO LA HOJA LTDA (TF 13594000-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

e) Yerbal Bueno SRL: operó con la Cooperativa durante los períodos 1 y 2 del 2021 y 1 del 2022, es decir, siete meses antes de su inclusión como apócrifo;

f) Yerbatera Don Joaquín SRL: operó con la Cooperativa durante el período 1 del 2022, es decir, un año y tres meses antes de su inclusión como apócrifo;

g) Lasta, Damaris: operó con la Cooperativa durante el período 5 del 2021, es decir, tres meses antes de su inclusión como apócrifo;

h) Villalba, Jonathan Ezequiel: operó con la Cooperativa durante el período 6 del 2021, es decir, nueve meses antes de su inclusión como apócrifo;

i) Fernández, Damián Alberto: operó con la Cooperativa durante el período 3 del 2021, es decir, diez meses antes de su inclusión como apócrifo; y

j) Rioja Logística: el informe de fiscalización obrante en el cuerpo a fs. 61 a 75 no cuenta con firma de los inspectores y se consigna un sello con la leyenda "ES COPIA". Las operaciones con la Cooperativa tuvieron lugar durante los periodos 5, 6, 7, 8, 9 y 11 del 2019 y 5, 6, 8, 9 y 11 del 2020, es decir, todas con anterioridad a que fuera cargado como apócrifo.

USO OFICIAL

Sostuvo que los elementos reproducidos por el *a quo* no revelan que un sujeto ingresado al sistema de altas fiscales y comerciales dadas por la propia ARCA, por la Dirección de Rentas de la Provincia y por el INYM no pueda concretar operaciones comerciales.

Puso de relieve el criterio de la Corte Federal en la causa "La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" (sentencia del 12/09/23) que refutó una serie de indicios que acostumbra a utilizar el Fisco para cuestionar la capacidad operativa y económica de los proveedores, a saber: (i) la falta de posesión de inmuebles, rodados, cuentas bancarias y/o falta de declaración de empleados en relación de dependencia; (ii) las irregularidades en comprobantes emitidos por el proveedor y la falta de presentación de declaraciones juradas; y (iii) la imposibilidad de ubicar el domicilio fiscal o comercial del contribuyente, ni tampoco a sus directores e integrantes de la sociedad. Agregó que el tribunal también había ponderado el hecho de que el proveedor no se encontraba incluido en la Base APOC al momento de la realización de las operaciones, y que las facturas emitidas por este contaban con el código de autorización correspondiente (otorgado por la propia ARCA).

Remarcó que entre las funciones del INYM, organismo público creado por ley 25.564, se encontraba "*la de crear registros para la identificación de la producción, elaboración, industrialización, comercialización de la yerba mate y*

#40566154#499679307#20260428092208426

derivados debiendo inscribirse en ellos, con carácter obligatorio los productores, elaboradores, acopiadores, molineros, fraccionadores, importadores, exportadores, y cualquier otro participante de la cadena del negocio de la yerba mate y derivados". Añadió que en cumplimiento del mandato legal, dictó la resolución 54/2008 que creó el Registro Unificado de Operadores del Sector Yerbatero y entre los considerandos de dicha norma, se señaló: "*Que, en consecuencia se torna necesario contar un registro unificado que contenga a los distintos operadores, de modo tal de conocer a los actores involucrados en el sector yerbatero a efectos de poder establecer reglas claras e igualitarias que propicien la sana competitividad, mediante la fiscalización de toda la cadena, incluyendo los circuitos marginales o informales, quienes son los que mayores distorsiones producen en el adecuado funcionamiento del sector*". En ese mismo orden de ideas, precisó que la incorporación al Registro no se encontraba sujeta únicamente al cumplimiento de requerimientos formales, sino que el INYM también realizaba relevamientos previos vinculados con la capacidad económica o productiva del solicitante. Puntualizó que: (i) en el caso de autos, los proveedores se encontraban inscriptos en el Registro como SECADOR (Piñeiro, Klaus, Yerbal Bueno SRL y Yerbatera Don Joaquín SRL) y como COMERCIALIZADOR (Grupo HB SAS, Salinas, Lasta, Villalba y Fernández); (ii) para la categoría de SECADOR, los operadores debían acreditar ante el INYM la tenencia de una planta o depósito de titularidad propia o de terceros a través de la presentación de un título de propiedad o contrato de arrendamiento del inmueble afectado a la explotación productiva; y (iii) para la categoría de COMERCIALIZADOR, los operadores debían acreditar solvencia económica con la posesión de un "*patrimonio neto igual o superior al equivalente en Pesos de VEINTE MIL (20.000) Kilogramos de yerba mate canchada al precio oficial vigente al momento de realizar el trámite de inscripción*"

Se agravió respecto a la falta de aplicación al caso del fallo "Bildown SA", en tanto "*el punto neurálgico del citado precedente del máximo Tribunal radica en que acreditada que fuera la materialidad de las operaciones –tal como acontece en el caso de marras– resulta inadmisible condicionar el reconocimiento del crédito fiscal al cumplimiento de obligaciones fiscales de terceros por la sencilla razón de que no hay ninguna normativa que así lo disponga*". Indicó que, en sentido concordante, la Procuración General de la Nación, en la causa "C.E.R.S.A. s/ concurso preventivo – incidente de verificación tardía promovido por AFIP" (dictamen del 14.7.21), señaló "*que el Fisco, al no localizar a los proveedores en su domicilio fiscal, no poder constatar su capacidad económica o no contar con la presentación sus declaraciones juradas, debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento -en particular, las de los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal-, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquéllos y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (arts. 99, inc. 10, y 100, inc.7°) sin que pueda*


#40566154#499679307#20260428092208426

admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación del principio de reserva de ley en materia tributaria".

Transcribió jurisprudencia de esta Cámara y aclaró que no resultan de aplicación las consideraciones efectuadas por el Alto Tribunal en los precedentes citados por el voto mayoritario de la resolución apelada (v.gr. "Molinos Río de la Plata S.A." y "Feretti"), puesto que ha quedado suficientemente comprobado que se trata de créditos fiscales legítimos que provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en la respectiva documentación respaldatoria.

En subsidio, solicitó que se revoque la imposición de costas efectuada a la Cooperativa habida cuenta de que la discusión de autos resulta compleja si se toma en consideración todos los elementos y fundamentos expuestos. Asimismo, manifestó que los antecedentes jurisprudenciales referenciados *supra* demuestran que existieron argumentos razonables para llevar adelante el presente pleito.

USO OFICIAL

3º) Que, el art. 86 de la ley 11.683 contempla que, en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, **la Cámara resolverá la cuestión teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados**. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que se hace en la sentencia de los hechos.

Por ello, la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que el Tribunal *a quo* hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. esta Sala *in re* "Clement S.C.A.", sent. del 10/11/98; entre muchas otras).

4º) Que, en primer término, corresponde aclarar cuál es el **alcance del ajuste debatido en autos**.

A tal fin, cabe recordar que, según la determinación de oficio apelada: (i) *"lo que se cuestiona es la existencia de las operaciones que la contribuyente dice haber celebrado con los sujetos respecto de los cuales se detectaron las inconsistencias expuestas tanto en el informe de fiscalización como en la resolución de vista*"; y (ii) la actora "*no aporta argumentos que permiten acreditar que dichos sujetos* (los proveedores cuestionados) *fueron los verdaderos ejecutores de las operaciones impugnadas*"·(páginas 20, 27/28 de la resolución determinativa incorporada mediante deox nº 20360973).

En efecto, y en lo que atañe a la supuesta "contradicción" que menciona la recurrente, la determinación de oficio expresa que "*el ajuste en cuestión tiene su razón de ser en que la fiscalización entendió que COOPERATIVA DE TRABAJO LA HOJA LTDA, a través de la utilización de proveedores apócrifos se hizo de insumos y servicios necesarios para la continuidad de su proceso productivo, pero la venta no fue realizada por quien figura como proveedor en la documentación presentada como respaldo y en la contabilidad como contribuyente*" (página 29 de la resolución determinativa incorporada mediante deox nº 20360973). Seguidamente, el Fisco explicó que "*resulta lógico entonces que la fiscalización no haya efectuado una impugnación en el impuesto a las ganancias, toda vez que no se controvierten las existencias físicas de insumo, sino que lo que se cuestiona es la identidad de los presuntos proveedores*" (página 30 de la resolución determinativa incorporada mediante deox nº 20360973).

En el mismo sentido, al contestar el recurso de apelación ante el *a quo*, el Fisco señaló que los sujetos cuestionados no contaban con estructura ni capacidad para realizar en la realidad las operaciones de venta que se le imputan y aclaró que "[*r*]*ecuérdese VE que se imputa falsedad de la operatoria con esos proveedores, particular y exclusivamente con ellos... no se impugna la existencia de mercadería*". En esa línea, añadió que "*el Fisco reconoce explícitamente por un lado la existencia de las operaciones impugnadas y su inclusión en el proceso productivo, pero al mismo tiempo desconoce su veracidad en base a la descalificación de la capacidad económica de los proveedores*" (página 29 de la contestación incorporada mediante deox nº 20360973).

Sentado lo anterior, la cuestión de fondo requiere dilucidar si las operaciones declaradas por la actora *con los proveedores impugnados* no resultaron reales y veraces —fundamento medular de los cargos fiscales, en que se apoyó la decisión de grado— o si, por el contrario, fueron legítimas y, por ende, el accionante resulta ser acreedor del crédito fiscal reclamado.

5°) Que, el informe final de inspección -incorporado mediante deox nº 20361061- detalló las inconsistencias detectadas con base en las fiscalizaciones practicadas por el ARCA a los proveedores aquí involucrados -cuyos legajos individuales con los antecedentes respectivos obran incorporados en el deox nº 20361026-. El detalle de las referidas inconsistencias fue reseñado por el *a quo* y transcripto en el considerando 1º *supra* al que se remite a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

En oportunidad de presentar su descargo en sede administrativa, la actora acompañó prueba documental (documentación vinculada con el circuito físico y de pago de la mercadería adquirida a los 11 proveedores impugnados y los legajos con la documentación de control exigida a aquellos sujetos). Asimismo, solicitó oficio al INYM dirigido a que informe sobre sus facultades y, en particular, respecto a la inscripción y al registro de las operaciones entre la Cooperativa y los proveedores

impugnados. Por último -y en lo que aquí interesa-, ofreció prueba pericial contable dirigida a saber: (i) si la contabilidad de la actora era llevada en legal tiempo y forma; (ii) su alta y vigencia de inscripción ante el INAES; (iii) si la Cooperativa y los 11 proveedores observados por el Fisco estaban dados de alta ante el INYM y la AFIP; (iv) cuáles eran las facultades del INYM; (v) los montos de mercadería declarados por la Cooperativa y aquéllos que habían sido adquiridos a los proveedores involucrados, y el modo en que se encontraba reflejado ante el INYM; (vi) el circuito de los pagos efectuados por la actora a sus proveedores; y (vii) si el experto " *puede aseverar que se encuentra cumplida la cadena de pagos y que cada una de las operaciones realizadas con estos proveedores ha sido debidamente cancelada y queda acreditada su vinculación con la mercadería física*" (conf. descargo incorporado en el deox nº 20361006).

Mediante la resolución 16/2024, el Fisco ordenó la apertura a prueba en las actuaciones administrativas y admitió el oficio dirigido al INYM y la prueba pericial contable que obran agregadas en los presentes actuados (conf. deox nº 20361006).

6º) Que, en materia de prueba, la Corte federal 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 que se asienta cuando, por el contrario, es el interesado quien debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 328:53).

Ahora bien, a partir del análisis de la prueba colectada en sede administrativa cabe concluir que la parte actora no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el Fisco con relación a los proveedores impugnados, en particular respecto a su falta de capacidad económica [CSJN, A. 119. XLIX., "ADM Argentina S.A. c/ EN – AFIP – DGI – Resol. 24/08 25/08 (DV DyR2) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 10/03/15 y 848/2014 (50-M) ICS1, "Molinos Río de la Plata S.A. c/ EN - AFIP - DGI resol. 68/10 (GC) y otros/ s/ Dirección General Impositiva", sent. del 25/08/15].

En este mismo sentido, se ha pronunciado esta Sala en reiteradas oportunidades, al sostener que, para la acreditación de la veracidad de las operaciones generadoras del crédito fiscal pretendido, se requiere demostrar la capacidad económica y operativa de los proveedores [cfr. causas **19848/2021** "Blue Films SRL - TF 26745-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sentencia del

USO OFICIAL

27/09/2022; **17360/2021** “Avital SA - TF 32754-I c/ DGI s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 24/02/22; **10.193/2009** “Cofco International Argentina SA. c/ EN – AFIP DGI resol 61/08 (dr2) s/DGI”, sentencia del 10/11/20; **39748/2019** “Juan Bautista Ricciardi e Hijos SA c/ DGI s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 17/12/19; entre muchas otras].

En esa línea, es preciso aclarar que no se trata de hacer cargo a la recurrente de los efectos del incumplimiento de sus proveedores, sino de exigirle que acredite la realización de las operaciones con los sujetos involucrados en función de los cuestionamientos del Fisco.

De este modo no se produce una atribución indirecta en cabeza del contribuyente de las irregularidades de los proveedores, sino más bien la inaplicabilidad del artículo 12 de la ley del IVA en pos del contribuyente de derecho, con su correlato en el *quantum* de la obligación fiscal (Sala III *in re* “Yerbatera Misiones SRL c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 22/10/19).

En nada modifica lo expuesto las probanzas vinculadas a la existencia de la mercadería involucrada en las operaciones impugnadas y su consecuente relación con el volumen de productos comercializado por la actora y/o la efectiva cancelación de las operaciones aquí implicadas (cfr. respuestas a la prueba pericial contable producida en sede administrativa), por cuanto dichos extremos no permiten desvirtuar la falta de capacidad operativa y económica que el Fisco endilga a los proveedores en cuestión para ajustar el IVA. En efecto, tal como lo explicó el *a quo*, las defensas referidas a la existencia de la mercadería necesaria para la actividad productiva de la recurrente refieren a extremos que no fueron cuestionados, toda vez que no realizó ajuste en el Impuesto a las Ganancias y, aun tratándose de facturas apócrifas, tampoco aplicó el Impuesto a las Salidas no Documentadas.

Se debe recordar, en este mismo orden de ideas, que la Corte federal ha sostenido que “*a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), 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 los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CS1 "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DG1", sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina S.A. c/ EN - AF1P - DG1 - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva", fallada en la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones*

genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas" [causa "Molinos Río de la Plata SA", *supra* citada].

Dicho de otro modo, el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones declaradas *con los sujetos consignados en la documentación* y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el IVA en la etapa anterior [esta Sala, *in re* "Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 14/08/12].

Asimismo, cabe destacar que, ante la gravedad de los indicios expuestos por el Fisco para sustentar el ajuste, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábil por sí solo para tener por acreditada la existencia de las operaciones que allí se consignan [cfr. CSJN, S.31.XLVII., "Stop Car SA (TF 26815-I) c/ DGI s/", sent. del 21/08/13 y F. 48. XLVII., "Floriner S.A. (TF 24.275-1) c/ DGI", sent. del 10/12/13].

En similar sentido, se ha dicho que "*el mero cumplimiento de requisitos de orden formal (tales como la inscripción ante el ONCCA, la emisión de facturas o el hecho de figurar en otros instrumentos comerciales) no habilita per se el cómputo del crédito fiscal emanado de las facturas emitidas por el proveedor impugnado*" (cfr. doctrina de la Sala II de esta Cámara, *in re* "Frimsa S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 15/12/15).

Dicho de otro modo, el hecho de que los proveedores se encuentren inscriptos en los registros correspondientes no acredita por sí mismo la existencia de capacidad para operar sino más bien el cumplimiento de formalidades. En efecto, la inscripción ante el INYM y las facultades de este organismo (conf. prueba informativa y puntos pertinentes de la prueba pericial contable) no habilita *per se* el cómputo del crédito fiscal emanado de las facturas emitidas por los proveedores impugnados [de conformidad con lo resuelto esta Sala *in re* "Mavea SA (TF 48813-i) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sentencia del 1º/04/25]. En análogo sentido se expidió la Sala III de esta Cámara en cuanto sostuvo que "*asiste razón al organismo fiscal en cuanto a que no existe constancia de que el INYM hubiera controlado el desarrollo de las actividades declaradas por los sujetos inscriptos, ni que se hubiera expedido respecto de la autenticidad de la operatoria que consignan las facturas cuestionadas*" (*in re* "Yerbatera Misiones", ya citada).

USO OFICIAL

A mayor abundamiento, es dable señalar que en Fallos: 346:1039, la Corte —por remisión al dictamen de la Procuración General— señaló que la *debida identificación de los beneficiarios* y la *demostración de la causa de la erogación* son dos aspectos que adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del Impuesto a las Salidas no Documentadas, tributo que no fue ajustado en el *sub examine* [conf. en análogo sentido, esta Sala *in re* "Vicentin SAIC (TF 65440530-i) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sent. del 26/03/26].

A su turno, es menester aclarar que la circunstancia de que los proveedores hayan sido incorporados en la Base APOC con posterioridad a la fecha en que se realizaron las operaciones cuestionadas, no invalida, en principio, el procedimiento seguido por el Fisco basado no sólo en ese elemento, sino en la cantidad de irregularidades detectadas que obligan a la actora a acreditar que efectivamente realizó las operaciones con los proveedores impugnados [conf. esta Sala *in re* "Vicentin SAIC (TF 65440530-i) *supra* citada].

Adicionalmente y en respuesta a la alegada insuficiencia de los indicios utilizados por el Fisco para desacreditar las operaciones con HB SAS, es dable reparar en que el informe de fiscalización al que aludió la recurrente también dejó asentado que el proveedor (inscripto como intermediario ante el INYM) no aportó documentación alguna que demostrara la compra de hoja verde vendida y/o entregada al secadero ni cómo realizó el traslado del producto hoja verde y/o canchada facturada; extremos que no fueron acreditados por la titular de la sociedad, Silvana Beatriz Holzhaus (conf. página 158, deox nº 20361026).

Por último, cabe recordar que a diferencia del precedente "Bildown SA" (Fallos: 334:1854) -en el que no se debatió sobre la existencia y materialidad de las operaciones-, en el *sub examine* tal cuestión ha sido controvertida y la apelante ha omitido demostrar la veracidad de las operaciones que alegó haber realizado con los proveedores consignados en las facturas impugnadas [conf. CSJN, "ADM Argentina SA" (considerando 6º), citada *supra*].

Corresponde, entonces, rechazar los agravios de la actora pues, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos: 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

En conclusión, las razones expresadas por la actora en su memorial no refutan en debida forma los argumentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión impugnada, por lo que corresponde confirmar el ajuste practicado, con costas a la vencida en ambas instancias en tanto no se advierten motivos para apartarse el principal general de la derrota (art. 68, primera parte, CPCCN). **ASÍ SE RESUELVE**

7º) Que, con respecto a la apelación deducida por la actora contra los **honorarios regulados el 16/7/25** (conf. INLEG-2025-77209367-APN-VOCV#TFN e

38238/2025 COOPERATIVA DE TRABAJO LA HOJA LTDA (TF 13594000-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

IF-2025-85906896-APN-DTD#JGM) y teniendo en cuenta, la naturaleza de la cuestión en debate, el resultado obtenido, el monto del asunto, el valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada por los profesionales intervinientes en defensa de la demandada durante la única etapa del proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde **REDUCIR** los emolumentos regulados para la representación procesal y por el patrocinio letrado fijándolos en $4.749.876 -equivalente a 51,36 UMA- y en $11.874.689 -equivalente a 128,40 UMA-, respectivamente, los que quedan a cargo de la recurrente (arts. 16, 19, 20, 21, 29 inc. a, 51, y ccdtes. de la ley 27.423, y Res. 538/26).

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 y concordantes de la ley de arancel, corresponde **REGULAR** en la suma de $4.156.141 –equivalente a 44,94 UMA- y de $1.664.676 -equivalente a 18 UMA- por el patrocinio letrado y la representación procesal de los profesionales del Fisco en esta instancia, respectivamente.

Se deja constancia que las regulaciones que anteceden deberán cancelarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 51 de la ley 27.423, y que no incluyen el IVA, monto que –en su caso– deberá ser adicionado conforme a la situación de los profesionales intervinientes frente al citado tributo. **ASÍ TAMBIÉN SE DECIDE**.

El Dr. Jorge Eduardo Morán no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

ROGELIO W. VINCENTI

MARCELO DANIEL DUFFY

USO OFICIAL