República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-38035362-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Abril de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expediente N°47.539-I y su acum. EX-2019-43934858- -APN-SGAI#TFN; Cerealera Tres Arroyos SA

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente N°47.539-I y su acum. EX-2019-43934858- -APN-SGAI#TFN caratulados "Cerealera Tres Arroyos SA s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Cerealera Tres Arroyos S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas en la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a.- la Resolución N°186/2016, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado en los períodos fiscales noviembre 2011 a junio 2013, que dio como resultado una disminución del saldo a favor declarado (art. 24, ley 20.631) de $274.041,88.

b.- la Resolución N°58/2019, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado en los períodos fiscales septiembre de 2013 a julio 2014, que dio también como resultado una disminución en el saldo a su favor del art. 24, segundo párr. de la misma ley de $1.781,38, como así también la intimación a ingresar las compensaciones efectuadas con saldos impugnados por la suma de $1.287.062,02.

En sus presentaciones ante este Tribunal, Cerealera Tres Arroyos S.A. se agravia que el juez administrativo arbitrariamente y con un total desconocimiento de la actividad, objeta la realidad económica subyacente de sus operaciones, invocando irregularidades que no son tales sin un análisis razonado de los hechos.

Se queja también que los ajustes fueron determinados sobre la base de presunciones y conclusiones erróneas, carentes de todo sustento factico, ya que no existe elemento alguno que avale el criterio fiscal; afirma, por el contrario, que se encuentra demostrada la existencia tanto de los proveedores, como de las operaciones realizadas

con ellos.

Señala que en todos los casos los comprobantes fiscales de los proveedores son de fecha anterior a su inclusión en la base E-apoc, por lo que al momento de operar con ellos no existía información alguna de su posible carácter de apócrifos.

Resalta que en la Argentina existe un sistema de producción agraria caracterizado por el papel determinante del capital financiero y la organización de un sistema empresarial transitorio que asume el control de la producción agropecuaria, mediante el arrendamiento de grandes extensiones de tierra y la contratación de equipos de siembra, fumigación, cosecha y transporte, con el fin de generar economías de escala y altos rendimientos, denominado *pool de siembra*. Agrega que en el marco de este tipo de operaciones, Cerealera Tres arroyos S.A. debe adaptarse a las circunstancias a fin de poder comercializar sus productos.

Expresa, además, que las cartas de porte son emitidas por la propia Administración conforme un riguroso mecanismo exigido por ésta, que constituye el único mecanismo válido para el transporte automotor y ferroviario de granos cualquiera sea el destino dentro del territorio nacional. Adicionalmente, para el transporte automotor se debe solicitar el código de trazabilidad de granos- que es emitido también por la Administración- que debe consignarse en la carta de porte.

En relación a lo manifestado por la fiscalización, "… que analizadas las cartas de porte donde costa la firma Cerealera Tres Arroyos S.A. como transportista se reiteran las inconsistencias respecto de los datos de intervinientes en los traslados de granos consignado como chofer al Sr. Martin Leiva, empleado en relación de dependencia de la firma, que figura manejando dos camiones distintos en los mismos horarios…", aclara que tal situación se presentó en casos aislados con motivo de tratarse de lo que comúnmente se denomina mercadería de rechazo, es decir mercadería que presenta cierta irregularidad y se deja a la espera del arribo de otro camión para la posterior mezcla del cereal. Describe la operatoria en la que el chofer llega a la planta con la carga de cereales y retiene la carga en planta, volviendo el mimo chofer a efectuar otro traslado de mercadería con otro camión y acoplado, conforme lo cual se desprende que el horario de descargas de las cartas de porte coinciden en ambas cargas a la vez, la del camión parado por tratarse de mercadería de rechazo y la posterior carga de cereales con la cual se mezcla.

Se refiere a continuación a uno de los proveedores impugnados, Monterosso Mare S.A., que le prestó servicios de flete que la fiscalización objetó porque constató que no posee rodados y señala que tal circunstancia no es un impedimento en relación al servicio prestado, por cuanto los mismos eran contratados; tal es así que se reiteran los transportistas en las cartas de porte de uno u otro proveedor, sin que de ello se pueda extraer irregularidad alguna.

Seguidamente realiza un análisis de la existencia y la situación particular del resto de los proveedores que le emitieron comprobantes por venta de granos – Agrícola de la Merced S.A., Comercialización San Luis S.A., Las Pircas Cereales S.A., El Petiso S.A., Establecimiento la Tanquera S.R.L. y Aguafuerte Agropecuaria S.A –, con el detalle de la documentación de respaldo de cada operación, y expresa que la falta de emisión de recibo no significa que la operación se haya concretado con un proveedor apócrifo ya que los cheques se libraron a la orden y para acreditar en cuenta, de modo tal que si no fueron cobrados por los destinatarios de los cheques sino por otras personas (sus apoderados/representantes), no se puede responsabilizar al emisor de los mismos ya que se confeccionaron de acuerdo a las pautas que obliga la ley anti evasión.

Cita jurisprudencia y doctrina, aporta abundante prueba documental, y ofrece la producción de prueba

informativa y pericial contable, y solicita, en consecuencia, que se revoquen las Resoluciones con costas.

II. A fs. 1914/1937 y fs.2195/2209 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, con costas.

III. A fs. 1940 se hace abre la causa a prueba, donde se hace lugar a la informativa y se ordena librar oficio al Banco Itaú Argentina, y a fs.1946 se hace lugar a la prueba pericial contable.

A fs. 1958/1973 contesta el Banco Itaú Argentina informando que de sus registros se desprende que los cheques -00988292 de $13.429,91 y 00988293 de $56.294,70- ambos librados por Cereal Invest S.A. fueron depositados en el Banco Credicoop; asimismo, adjunta en anexos documentación de Cerealera Tres Arroyos S.A. en relación con los proveedores Agrícola de la Merced S.A., Comercialización San Luis S.A., Las Pircas Cereales S.A. y El Petiso S.A.

A fs. 1974/1977 obra el informe pericial contable, donde los expertos señalan que los controles y recaudos llevados a cabo por Cerealera Tres Arroyos S.A. en relación a los proveedores Agrícola de la Merced S.A., Comercialización San Luis S.A., Las Pircas Cereales S.A., El Petiso S.A. y Monteroso Mare S.A se limitaron a la verificación de validez y vigencia del código de autorización de impresión (C.A.I.); en el caso de compra de granos, verificaron también que los mismos proveedores estuvieren inscriptos en el Registro de Operadores de Granos. En el caso de Las Pircas Cereales S.A. yEl Petiso S.A, afirmaron que no se habían realizado las consultas pertinentes aunque aclararon que en el periodo que Cerealera Tres Arroyos S.A. operó con dichas empresas se encontraban activas en dicho Registro. Respecto al proveedor Monteroso Mare S.A. manifestaron que solo pudieron observar el resumen de su cuenta corriente, ya que los comprobantes y cartas de porte no se pusieron a su disposición ya que, según se les informara, dicha documentación se encontraba en la oficina de balanzas la cual sufrió un incendio, perdiéndose la misma.

En relación al punto pericial donde se les solicita que detallen el circuito de pagos, informan que excede la labor pericial, pues implicaría una labor de auditoria sobre los registros y sistemas de Cerealera Tres Arroyos S.A., como así también sobre los cheques librados sobre las cuentas propias o de terceros, por lo que se limitaron a verificar por muestreo de la cuenta corriente de cada uno de los proveedores involucrados, sin inconsistencias que señalar.

IV. A fs. 2247 obra la acumulación por Sala del EX-2019-43934858- -APN-SGAI#TFN al que lleva el N°47.539-I.

A fs. 2254/2263 Cerealera Tres Arroyos S.A desiste de la prueba pericial contable ofrecida en el EX-2019-43934858- -APN-SGAI#TFN e informa su acogimiento a planes de “Mis Facilidades” por diferentes obligaciones; de dicha documentación se corre traslado a la representación fiscal que a fs. 2271 contesta que no obra en sus registros que Cerealera Tres Arroyos S.A. hubiera rectificado sus declaraciones juradas de los períodos fiscales ajustados, ni tampoco incluido obligaciones vinculadas a los mismos en planes de facilidades de pago. regularizado sus obligaciones. A fs. 2273 se corrió traslado a la recurrente de dicha manifestación, sin obtenerse respuesta.

A fs. 2285 se declara el cierre del período probatorio y mediante la PV-2026-19259973-APN-VOCXI#TFN se eleva el Expediente a la Sala. A continuación, se puso para que las partes presentaran sus alegatos, obrando a fs. 2306/2310 únicamente el escrito del Fisco Nacional.

Por último, por medio del IF-2026-36255874-APN-VOCXI#TFN queda en estado para dictar sentencia.

V. Corresponde entonces resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones Nros. 186/16 y 58/19.

Surge de los Considerandos de dichos actos que luego de sustanciarse el procedimiento de fiscalización iniciado a Cerealera Tres Arroyos S.A., cuya actividad es la comercialización de granos, se impugnaron las operaciones de compra de granos con proveedores que luego de una exhaustiva investigación realizada a cada uno de ellos fueron calificados de apócrifos: Agrícola de la Merced S.A., Comercialización San Luis S.A., Las Pircas Cereales S.A., El Petiso S.A. –correspondientes a la Resolución N°186/16- y Establecimiento la Tanquera S.R.L, Las Pircas Cereales S.A y Aguafuerte Agropecuaria S.A –correspondientes a la Resolución N°58/19-. Además, en la Resolución N° 186/16 se impugnaron también las facturas por servicios de fletes extendidas por Monteroso Mare S.A.

En todos los casos por falta de capacidad económica y operativa para vender los granos y prestar los servicios detallados en los comprobantes fiscales.

Para ello se tuvo en cuenta aspectos tales como que carecían de bienes muebles e inmuebles registrables (vgr. Establecimiento La Tanquera S.R.L, Las Pircas Cereales S.A y Aguafuerte Agropecuaria S.A); fueron excluidos del Registro de Fiscal de Operadores de Granos (vgr. Agrícola de la Merced S.A., Comercialización San Luis S.A., Las Pircas Cereales S.A., El Petiso S.A., Establecimiento la Tanquera S.R.L y Aguafuerte Agropecuaria S.A); además, no pudieron justificar el origen del cereal que supuestamente comercializaron, ni acreditaron su compra y/o producción (vgr. Agrícola de la Merced S.A., Comercialización San Luis S.A., Las Pircas Cereales S.A., El Petiso S.A., Establecimiento la Tanquera S.R.L y Aguafuerte Agropecuaria S.A); por otro lado, dos personas, los Sres. Gustavo Rodriguez y Claudio Fontán, eran representantes y contacto de cuatro proveedores –EL Petiso S.A., Agrícola de la Merced S.A., Las Pircas Cereales S.A. y Comercializaciones San Luis S.R.L.-, sin embargo, el Presidente de Cerealera Tres Arroyos S.A. no pudo aportar datos para su localización por parte de la fiscalización.

El juez administrativo tuvo en cuenta también como hecho relevante de la inexistencia de las operaciones que Cerealera Tres Arroyos S.A. no tenía en su poder contratos de compraventa, ni la documentación prevista en el inc. b) del art. 36 de la RG 2300/2007, esto es la que debía solicitar a los proveedores en su carácter de agente de retención – constancia de CUIT, DNI o Estatuto y Actas de Designación en el cargo. En relación al transporte del cereal que fue efectuado en gran parte con vehículos propios, se verificó el uso indebido o con datos falsos de las cartas de porte al consignarse distancias que no coincidían con las plantas habilitadas; algunas de las cartas de porte no fueron aportadas porque se perdieron en un incendio sufrido en las instalaciones de Cerealera Tres Arroyos S.A. (vgr. El Petiso S.A.).

En relación a los pagos se constató que los cheques no fueron cobrados por los proveedores, sino por empresas sin relación comercial con éstos; además, varios de los cheques fueron cobrados por el Presidente de Cerealera Tres Arroyos S.A. y otros pagados en la Ciudad de Mar del Plata, lugar de residencia del Sr. Claudio Fontán –representante de varias de los proveedores impugnados. Asimismo, se verificó que los cheques fueron endosados por apoderados que no pudieron ser identificados.

A la luz de las objeciones descriptas, correspondía a la recurrente demostrar la efectiva realización de las compras por así disponerse en la ley 11.683, por lo que debe analizarse la prueba rendida con dicho propósito, tanto en la instancia administrativa previa como en la presente instancia. En efecto, le correspondía a la recurrente, en el derecho de contradicción que la ley procesal le acuerda ejercer, demostrar la realidad de las operaciones con los proveedores.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener: "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 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...".

Similares consideraciones hizo en “ADM Argentina S.A.” del 10 de marzo de 2015 y en “Molinos Río de la Plata S.A.” del 25 de agosto de 2015, entre muchos otros.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que “…el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de 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 Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior (conf. 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)” – conf. “Avital S.A.”, del 24.2.2022, entre otras-.

Resulta así claro que la ley del gravamen subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente vendieron los granos, por ende, si le asiste a la recurrente el derecho a computar el crédito fiscal de los comprobantes fiscales extendidos por éstos, a pesar de las múltiples irregularidades invocadas por el juez administrativo a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo a cada uno de ellos.

La prueba documental aportada consistió en copias de facturas, comprobantes de retención, resúmenes de cuentas bancarias, ordenes de pagos, cartas de porte, constancias de inscripción de los proveedores que obran agregada a este Expediente en más de 1800 fs., elementos que como señala la representación fiscal en ocasión de alegar ya formaban parte de las actuaciones administrativas.

Además, Cerealera Tres Arroyos S.A. adjuntó copia de la constancia emitida por el Cuerpo de Bomberos Voluntarios de la ciudad de Tres Arroyos del incendio ocurrido en sus oficinas de balanza con el objeto de justificar la imposibilidad de aportar documentación del proveedor Monterosso Mare S.A. y El Petiso S.A. (fs. 60).

Más dichos elementos por sí solos no acreditan la efectiva realidad de las operaciones, ni que los proveedores, tanto de granos como los de servicios de flete, tenían capacidad operativa y económica para efectuarlos. Ello así, desde el momento que la fiscalización acreditó también que carecían de vehículos, de máquinas, de plantas y, en general, de instalaciones propias de los bienes y servicios que documentaron haber prestado.

En cuanto a la prueba pericial contable, asiste razón también a la representación fiscal cuando señala que el informe pericial solo da cuenta de los aspectos formales de las operaciones, lo que no estaba controvertido, y de las dificultades para contestar los puntos de pericial al no haber contado con la totalidad de la documentación necesaria, por ejemplo, respecto del circuito económico de los pagos a los proveedores.

Respecto a la prueba informativa al Banco Itaú Argentina la misma fue ofrecida con el propósito de demostrar que los cheques no fueron cobrados por el Presidente de Cerealera Tres Arroyos S.A., como sostiene la fiscalización. Al contestar, el banco informó que los cheques 00988292 de $13.429,91 y 00988293 de $56.294,70, ambos librados por Cereal Invest S.A., fueron depositados en el Banco Credicoop., por lo que no fue posible a través de este medio acreditar los dichos de Cerealera Tres Arroyos S.A. ya que la información respecto del cobro la tenía en realidad otro banco respecto del cual no se requirió idéntica medida de prueba.

En definitiva, la prueba aportada y rendida ante este Tribunal no respalda los agravios invocados por Cerealera Tres Arroyos S.A. en sus recursos de apelación, mientras que las exhaustivas tareas llevadas a cabo por fiscalización, detalladas en forma minuciosa en las Resoluciones recurridas, son de suficiente entidad y relevancia para concluir que las operaciones con los proveedores que emitieron los comprobantes fiscales en realidad no existieron.

Por lo expuesto, corresponde confirmar en todas sus partes las Resoluciones Nros. 186/16 y 58/19, con costas.

El Dr. Martin y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Por ello,**SE RESUELVE**:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 186/2016 y 58/2019, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Cerealera Tres Arroyos S.A., en la siguiente forma:

a) Por el Expediente N° 47.539-I:

i) en las sumas de $109.158 por la representación procesal y $272.896 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en las primera y segunda etapas procesales cumplidas, conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

ii) En la suma de $123.381 equivalente a 1,37 UMA por la representación procesal y de $308.453 equivalente a 3,43 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la tercera etapa procesal cumplida, conforme a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

b) Por el Expediente N° EX-2019-43934858- -APN-SGAI#TFN, en la suma de $113.390 equivalente a 1,26 UMA por la representación procesal y de $283.476 equivalente a 3,15 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en las tres etapas procesales cumplidas, conforme a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

3°) Regular los honorarios del CP Leonardo Diego Pierini en la suma de $111.639, los que quedan a cargo de Cerealera Tres Arroyos S.A., por su actuación en el carácter de perito designado a propuesta del Fisco Nacional en el Expediente N° 47.539-I, teniendo en consideración para ello las pautas establecidas por el decreto ley 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.15 14:50:14 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.15 15:13:04 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.15 15:15:12 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.15 15:15:13 -03:00