República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-47037666-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 11 de Mayo de 2026

Referencia: 29.129-I Y AC,SACEIF LOUIS DREYFUS Y CIA. LTDA. (Hoy LDC Argentina S.A) SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), para resolver los exptes. **29.129-I / 33.831-I y 33.832-I** caratulados **“SACEIF LOUIS DREYFUS Y CIA. LTDA. (Hoy LDC Argentina S.A.) s/ apelación”,**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 419/470 y fs. 1147/1173vta. y fs. 1402/1418 se interpusieron recursos de apelación contra las resoluciones del 15/12/2006 y 31/5/2010, dictadas por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, a saber:

a) Res. 87/06, que determinó de oficio el impuesto a las ganancias (en adelante IG) del período fiscal 2000, intimó su pago con más los intereses resarcitorios, compensándose el saldo de impuesto a favor del fisco con el saldo a favor de la actora correspondiente al impuesto a la ganancia mínima presunta (en adelante IGMP) de dicho período (cfr. quinto párrafo, art. 81, ley 11.683) y aplicó una multa con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 –texto entonces vigente- equivalente al 70% del impuesto omitido (expte. 29.129-I, ajuste sobre precios de transferencia)

b) Res. 44/10, que determinó de oficio el IG del período fiscal 2002, intimó su pago con más los intereses resarcitorios correspondientes y difirió la aplicación de la sanción conforme lo dispuesto por el art. 20 de la ley 24.769, entonces vigente (expte. 33.831-I, ajuste sobre facturación apócrifa)

c) Res. 45/10, que estableció el débito y el crédito fiscal del IVA relativo al período 12/2002, determinó de oficio los saldos del primero y el segundo párrafo del art. 24 de la ley del IVA, e intimó al contribuyente la presentación de la declaración jurada (DDJJ) rectificativa correspondiente (expte. 33.832-I, ajuste sobre facturación apócrifa)

I.1. Respecto de la resolución 87/06, con fundamento en “precios de transferencia”, la recurrente relató que

se dedica, principalmente, a la exportación de commodities agrícolas. Informó que Louis Dreyfus pertenecía al Grupo Internacional Louis Dreyfus, que se dedicaba al procesamiento, trading y comercialización mundial de diversos commodities agrícolas y energéticos. A través de Louis Dreyfus (su subsidiaria en Argentina), el Grupo poseía y operaba desde el año 1992 la planta de molienda de General Lagos en la Provincia de Santa Fe y su terminal portuaria sobre el río Paraná, contando con una capacidad de molienda de unas 12.000 toneladas de soja por día.

La actora señaló que una de las cuestiones que el fisco le objetó fue la metodología llevada a cabo para determinar la condición de mercado de los precios pactados con partes vinculadas en operaciones de exportación de granos, aceites y pellets; al no convalidar la confección de *rangos de precios* para realizar las comparaciones, toda vez que bajo su restringida línea interpretativa, dichas comparaciones debían efectuarse utilizando el precio diario publicado por la Secretaría de Agricultura Ganadería y Pesca y Alimentación (en lo sucesivo SAGPyA). En este sentido, señaló que el fisco ajustó aquellas transacciones donde verificó que el precio al cual la firma exportó su mercadería fue inferior al precio informado por los mercados de público conocimiento locales; pero cuando el precio real de la exportación fue mayor, se consideró en todos los casos, este último.

Adujo que el análisis del fisco supuso que el precio normal de mercado era único para todas las operaciones transadas en una misma jornada, cuando ello no resultaba así, pues el precio de referencia publicado por la SAGPyA se conocía con posterioridad a la finalización de cualquier jornada, y resultaba como consecuencia del análisis de distintas fluctuaciones operadas durante la misma.

En este sentido, destacó que el objetivo de la ley 21.453 fue otorgar seguridad y estabilidad a las operaciones de exportación de productos agrícolas, a cuyo fin dispuso que cuando los exportadores opten por registrar sus operaciones de venta en el registro especial creado al efecto, se aseguraba la tributación aduanera y de beneficios a la exportación vigentes en el día de *concertación* de la operación de venta. Dentro de ese marco, manifestó que tuvo sentido que la SAGPyA establezca un precio único, que es el que debió utilizarse para todas las liquidaciones indicadas en la norma, que por lo demás se refieren a impuestos, tributos o beneficios aplicables a transacciones específicas y no a impuestos de ejercicio como el IG, lográndose estabilidad en el régimen aplicable, tanto para el exportador como para el fisco, en cuanto al monto de los tributos aduaneros y/o beneficios aplicables a las ventas de los productos agropecuarios. Señaló que cualquiera sea el precio pactado, los tributos y beneficios mencionados se liquidan sobre la base del fijado por la SAGPyA.

Afirmó que esa rigidez no procede en estas actuaciones, pues se trataba de establecer si las transacciones con empresas vinculadas se ajustan a las condiciones que pactarían partes independientes y no cuál es la base imponible de los tributos que gravan la exportación.

Alegó que no debe perderse de vista que el precio que establecía la SAGPyA era el resultado de diferentes consultas sobre transacciones a distintos precios y análisis de informaciones de mercados relevantes, cuyo resultado es la fijación de un valor que se consideraba representativo de la mayoría o del promedio, pero que no era igual al precio de todas las transacciones.

Destacó que tal como lo expuso en su “Estudio de Precios de Transferencia” (en adelante EPT) del ejercicio 2000, para analizar la venta de commodities a sus partes relacionadas, se aplicó el *método del precio comparable* entre partes independientes a fin de determinar si los precios a los cuales exportaba dichos productos se encontraban a valores de mercado, habiéndose juzgado más adecuado realizar la

comparación con información pública disponible (comparables externos). Puntualizó que la información fue obtenida de los precios Free on Board (FOB) oficiales publicados por la SAGPyA, Chicago Board of Trade (CBOT), servicios de cotizaciones de otros mercados y otros servicios de cotizaciones para productos no comercializados en mercados. Una vez seleccionado el método para convalidar los precios pactados con compañías vinculadas del exterior, el "Estudio" describió el procedimiento seguido para llevar a cabo su aplicación, destacándose los siguientes pasos: a) se confeccionó una muestra representativa de las transacciones sujetas a análisis, b) se realizaron ciertos ajustes para mejorar el grado de comparabilidad y c) se confeccionaron *rangos* representativos de valores de mercado construidos a partir de la información pública disponible de precios de commodities. Sobre este último punto, se definió un rango de valores entre el máximo y el mínimo valor de cotización de los FOB oficiales del día previo al del contrato, del día del contrato y del posterior al del contrato. Si el precio ajustado se ubicaba dentro del rango de valores, se asignó un valor de diferencia nulo al precio ajustado. Si se ubicaba por fuera del rango, se estableció la diferencia respecto del FOB oficial del día del contrato y se lo multiplicó por las toneladas involucradas, de modo tal de establecer la diferencia monetaria surgida de la transacción vis-a-vis la aplicación del precio FOB oficial publicado.

Manifestó que el ente fiscal no esgrimió razón alguna por la cual los precios que surgen de una misma fuente (SAGPyA) debiera desestimarse, no encontrándose cuestionada la calidad de la fuente, dado que el único precio comparable que utilizaron los agentes fiscales para establecer las comparaciones provenía justamente de aquélla. Ello así, consideró que es claro que la única razón por la cual el fisco rechazó la utilización del rango de valores fue por considerar que conceptualmente no correspondía, pues entendió más apropiado tomar un único valor por día, para inferir que la operación respeta el precio de mercado, pero –según su criterio- esto no es correcto porque: a) la característica principal de los precios de los productos agrícolas es su gran variabilidad a corto plazo, incluso dentro de un mismo día; y b) la SAGPyA publica diariamente un único precio para cada uno de los commodities en cuestión. Sin embargo, es sabido que dichos precios están sujetos a variaciones intradiarias, que no obran ni en los archivos ni en las estadísticas de la SAGPyA, ergo, si bien no niega que dicho organismo brinde algún parámetro representativo de precios, sostuvo que, desde ningún punto de vista puede válidamente inferirse que sea el precio al cual se realizan *todas* las transacciones de una misma jornada. Adujo que la situación ideal hubiera sido componer el rango a partir de observaciones intradiarias, pero esa información no se encontraba disponible.

Destacó que, ante el eventual e hipotético caso que se prosiguiera desatendiendo la metodología utilizada por la firma, razones de equidad y justicia, indicarían que es necesario que se apliquen las disposiciones que admiten variaciones razonables "en más y en menos" a dicho precio.

Por otra parte, la actora estimó que el hecho de que los rangos utilizados se confeccionen considerando los precios correspondientes al día anterior, actual y posterior de cada contrato, responde a la imposibilidad de obtener más de un precio dentro de una misma jornada, lo cual no le era imputable.

Asimismo, entendió que, de desatenderse la metodología utilizada por Louis Dreyfus y mantenerse la utilización de un sólo precio como comparable, sería necesario que aplique al menos las disposiciones que admiten variaciones razonables "en más y en menos" a dicho precio (v. quinto artículo incorporado a cont. del art. 21, Dto. Reg., LIG, texto entonces vigente).

También sostuvo que al referirse al art. 12 de la RG (AFIP) 1122/2001 de precios de transferencia, la Administración desestimó la aplicación del rango intercuartil, el empleo de la mediana y del desvío del 5%

en más o en menos, en virtud de la inexistencia de dos o más transacciones comparables. Al respecto, puntualizó que la empresa sí obtuvo dos o más transacciones (precios) comparables, sólo que el fisco no consideró válidas aquellas correspondientes al día anterior y posterior a la fecha del contrato, rigidez ésta infundada -a su criterio-, pues se apartó del espíritu de la citada normativa de precios de transferencia, la que se caracterizó por su flexibilidad a la hora de inferir respecto a la condición de mercado de los precios pactados con vinculadas.

Mencionó que el rango de precios formado entre el primer y tercer cuartil es considerado como el intervalo donde los precios son pactados "como entre partes independientes", donde se observan "valores normales de mercado", por lo que la propia normativa considera necesaria la incorporación de cierta flexibilidad al análisis, permitiendo la apertura del rango, cuando los valores que lo componen son lo suficientemente próximos.

Adujo que el precio diario que publica la SAGPyA estaría captando la "dinámica" del mercado (o la ausencia de ella) sólo bajo el supuesto extremo de que todas las operaciones que se hubiesen perfeccionado a lo largo del día, hubiesen sido pactadas a un mismo precio, y si éste fuera el caso, la AFIP estaría obligada a utilizar como parámetro de comparación un "rango de precios", en lugar de un "único valor", debido a que el art. 12 de la RG (AFIP) 1122 obligaba a la conformación de un rango intercuartil de precios, sin importar si estos son iguales o no entre sí.

La apelante señaló que otro de los aspectos objetados por el fisco fue la compensación que efectuó previo a concluir si los precios correspondientes a las transacciones fueron pactados respetando valores de mercado, lo que se llevó a cabo entre: a) transacciones cuyos precios pactados resultaron superiores al precio comparable y b) transacciones cuyos precios pactados resultaron inferiores al precio comparable.

A los fines de justificar el procedimiento seguido, destacó que el art. 14 de la LIG para el período analizado, establecía una regla que no dejaba margen de discrecionalidad alguno, al establecer que cuando las transacciones con empresas vinculadas no se ajusten a las prácticas de mercado entre partes independientes, debían ajustarse conforme a las previsiones del art. 15. Puntualizó que esta disposición no sólo no excluye el ajuste en menos de los precios de exportación, sino que al remitirse al art. 15 son de aplicación las disposiciones que reglamentan al artículo citado en último término, las cuales habilitaban la mentada compensación.

Asimismo, puntualizó que la metodología del art. 12 de la RG (AFIP) 1122, la cual reglamentó al citado art. 15, prevé de manera expresa los ajustes en ambos sentidos. En este contexto, destacó que dicho artículo determinó que deben ajustarse aquellas operaciones que resulten inferiores al primer cuartil (las que deben ajustarse en más) o superiores al tercer cuartil (las que deben ajustarse en menos).

Recordó que el segundo párrafo del art. 12 establecía que si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente, se encontraba dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarían como pactados entre partes independientes, de lo que se desprende que si la observación se ubicaba por encima o por debajo de dicho rango, no se consideraría como pactada entre partes independientes y por ende correspondería el ajuste, el cual deberá realizarse conforme lo establecía el tercer párrafo.

Negó que no surja de la norma la posibilidad de realizar la compensación realizada, ya que de los arts. 14 y 15 de la LIG y de la RG (AFIP) 1122, se llega a conclusiones distintas. Pero, además, si la norma nada

ordena, no implica que deba interpretarse que aquélla lo impide, pues ante el vacío legal no es válido considerar que lo no autorizado se encuentre prohibido, máxime cuando tal compensación se compadecía con el espíritu de las normas de precios de transferencia.

Adujo que la conducta del fisco resultaba doblemente arbitraria y carente de toda justificación, porque determina la procedencia del ajuste tomando en cuenta el resultado que arrojan sólo aquellas operaciones cuyos precios resultaban inferiores a los parámetros de mercado, prescindiendo del resto de las operaciones, admitiendo compensar con aquellas operaciones cuyos precios resultaban superiores a los valores de mercado.

Destacó que aun cuando la normativa no prevea taxativamente la compensación, tal mecanismo debía admitirse por cuestiones de índole fácticas y estructurales, porque existen razones vinculadas a la realidad del mercado en el que opera la Compañía, que recomendaban dicho mecanismo. Una postura contraria implicaría convalidar que en la única situación en la que no se verifique un ajuste a los precios de transferencia era aquella en la que la Compañía sistemáticamente fijaba sus precios por encima del precio comparable, cuestión que no tiene asidero con la realidad imperante en la actividad y porque el ajuste de las transacciones en más o en menos era el procedimiento que mejor se adaptaba a un impuesto de ejercicio, cuyo hecho imponible era complejo, por estar constituido por una serie de hechos y actos que suceden durante el transcurso de un plazo prolongado, que alcanzaba a las ganancias reales del contribuyente.

Por su parte, y luego de describir la metodología llevada a cabo por la Compañía para la determinación de los precios mediante la aplicación de la práctica denominada “premios” (base, primas o premium, de manera indistinta), afirmó que el fisco desestimó el análisis efectuado en el EPT con relación a las operaciones con base, sin exteriorizar fundamento alguno. Puntualizó que luego de contestada la vista, el juez administrativo dictó una medida para mejor proveer, solicitando al personal fiscalizador -entre otras cuestiones- que identifique el tipo de cliente con el que se concertaron dichas operaciones. Destacó que las conclusiones a las que arribó el juez administrativo son contrarias a todo esquema lógico, al tratarse de un argumento circular, pues de la premisa de que el 50.60% de las operaciones con “premios” pactadas con independientes y objetadas, concluyó en no admitir tal modalidad para operaciones con vinculadas. Sin embargo, no justificó las razones por las que ajustó las operaciones con “premios” pactadas con independientes. Al respecto, la actora puntualizó que es notoria la falta de relación de causalidad en el razonamiento efectuado por el fisco, ya que el hecho de haber realizado ajustes, no es motivo para no considerar correctamente las particularidades de los contratos con base.

En este sentido, destacó que el ente fiscal no observó una vez más lo dispuesto en el inc. “e” del art. 7° de la ley 19.549, en tanto dispone que el acto administrativo deberá ser motivado por lo que solicita que se revoque la actuación efectuada por el ente fiscal.

Continuó exponiendo que existen dos modalidades básicas para establecer el precio en un contrato de exportación de commodities agrícolas: a) contratos a precio fijo y b) contratos con base o premio. Los primeros son aquellos a través de los cuales, tanto la cantidad comercializada, como el precio pactado son determinados al momento de la *celebración* del contrato, utilizándose como parámetros de referencia los precios publicados por el CBOT (Chicago Board of Trade), correspondientes al día en que se está pactando la transacción, por lo que el precio pactado en este tipo de contratos es el precio de mercado vigente al momento de *concertación* de la operación.

Con relación a los contratos con base o premio, explicó que los precios publicados por el CBOT corresponden a mercadería que será comercializada en dicho punto geográfico, por lo que los vendedores más alejados de las zonas donde se consume o exporta el bien, suelen estar en desventaja, principalmente, debido al costo de transportar el producto físico al cliente; por consiguiente, la diferencia en el precio de origen (ej: condición FOB Argentina) de un producto y el precio de un contrato específico del mismo producto en el CBOT, en un momento dado, se denomina “base” o “premio”.

Explicó que la base es la diferencia que existe entre el precio de la mercadería en el mercado de origen (ej. condición FOB Argentina) y el precio de un contrato específico del mismo producto en el CBOT en un momento dado, por lo que la base es el precio de mercado de origen menos el precio CBOT, pudiendo ser positiva o negativa; siendo positiva cuando una mercadería se cotiza en el mercado de origen a un precio superior al de la misma mercadería en el CBOT, y negativa cuando la mercadería se cotiza en el mercado de origen a un precio inferior al de la misma mercadería en el CBOT. Destacó que debido a que las bases reflejan las condiciones de los mercados de origen, están influenciadas por los costos de transporte desde el origen al destino, condiciones de oferta y demanda local, calidad de la mercadería, tasas de interés y costos de almacenaje local, costos logísticos y márgenes de ganancia, y en función de los cambios que experimentan dichas variables, se producen variaciones diarias en los valores de las bases.

Destacó que, en los contratos con base, al momento de su celebración se establece la cantidad comercializada y la base de la operación, pero no así el precio del CBOT, el cual es determinado con posterioridad, según las cotizaciones de dicho mercado, en función de lo acordado entre las partes. Los contratos con base establecen cuándo debe realizarse esa fijación del precio, siendo la elección del día de la fijación, opción del vendedor o del comprador según lo acordado en cada contrato. El precio a facturar resulta de la suma de la cotización del CBOT en el momento de la fijación del precio, más la base pactada al momento de celebración del contrato.

Entendió, que cuando se pretende comparar el precio final resultante de un contrato con base, con cualquier precio de referencia de una fecha determinada, se cae inevitablemente en un error, debido a que el precio del contrato surge de la suma de la base de una fecha (fecha de concertación del negocio) y de la cotización del CBOT de una fecha diferente (fecha en que se efectúa la fijación). El anacronismo de las dos operaciones (fijación de la base y fijación del precio del CBOT) torna imposible cualquier comparación con un precio de referencia.

Destacó que resulta erróneo comparar el precio final resultante de un contrato con base, con un precio de referencia, siendo una alternativa válida, para examinar aquellos precios, determinar si la base pactada en el contrato se encuentra dentro del rango de las bases vigentes en el mercado de origen del día de la concertación del negocio para el mismo producto. Ello es así, debido a que el precio publicado por el CBOT es el precio internacional de referencia utilizado por todos los operadores del mercado, siendo la base el único componente del precio sujeto a la negociación de las partes. En ausencia de series oficiales de bases de mercado, existe la posibilidad de calcular de manera aproximada las bases FOB en Argentina, sustrayendo al precio en el mercado de origen tomado como referencia, el precio del CBOT de cada fecha; por lo que, a su juicio, resultó manifiesto el error en el que se incurrió al comparar el precio final de una operación con base con cualquier precio de referencia de una fecha determinada.

Ello así, entendió que el método de precios que utiliza la firma, no sólo se ajusta a las exigencias de la normativa de precios de transferencia, sino que además permitía analizar de manera íntegra y objetiva el precio pactado en la operación bajo análisis. En este sentido, destacó que la empresa testeaba si la base

pactada en el contrato respondía a valores de mercado, sustrayendo al precio del mercado de origen tomado como referencia (Argentina), el precio de CBOT de cada fecha y testeaba la base, el precio pactado en la operación es “enteramente” analizado, puesto que el segundo componente del mismo se conforma por el precio del mercado (precio de CBOT).

Con relación a los plazos de entrega, dejó planteada la improcedencia del ajuste por entender que el acto administrativo carece de la motivación suficiente. Se agravió de que el ente fiscal analizara la cantidad de días que tendrían que transcurrir entre la fecha de contrato de venta y la de cumplido de embarque en las operaciones con empresas vinculadas, por lo que consideró que el fisco partió de un supuesto erróneo, ya que ambos están regulados o debieran ser equivalentes para cada tipo de operaciones (operaciones con sujetos vinculados y operaciones con sujetos independientes), cuestión que se encuentra totalmente alejada de dicha hipótesis. Adujo que el fisco afirmó que sólo para un grupo de operaciones que transcurren más días en promedio para embarcar la mercadería cuando se opera con partes vinculadas, que cuando las operaciones se realizan con partes independientes, se estableció una nueva fecha de contrato retrotrayendo desde la fecha de cumplido de embarque. Al respecto, destacó que sin sustento alguno el fisco redefine la fecha de los contratos para luego readecuar el precio pactado vigente a la nueva fecha. Destacó que, con dicho proceder, el fisco modificó las fechas de las operaciones efectuadas con sujetos vinculados en función de las pactadas con terceros independientes, cuestión que carece de todo sustento lógico.

Observó que no se tuvo en cuenta una pluralidad de indicios, graves, precisos y concordantes, los que valorados en su conjunto adquieran relevancia probatoria, toda vez que la pretensión fiscal, basada únicamente en la simple observación de los plazos utilizados en ambos tipos de operaciones, resulta arbitraria. De esta forma, al tomar como único indicio las diferencias que se presentan entre ciertas operaciones puntuales, el fisco omitió considerar el requisito de “concordancia” de acuerdo con lo dispuesto por el art. 163 del CPCCN, dado que la valoración de todos los hechos conocidos (normativa aplicable, documentación, promedios ponderados, etc.) no permiten arribar a la conclusión de que tales plazos no son los verdaderamente acordados. Agregó que el fisco tampoco tuvo en cuenta la norma central que regula el plazo dentro del cual deben efectuarse los citados embarques.

En lo tocante al ajuste relativo al precio utilizado por el fisco para las exportaciones de arroz, la actora sostiene que ese precio es alejado de los valores reales de mercado durante el período en cuestión. Se agravió del precio comparable utilizado por el ente fiscal para analizar las operaciones relacionadas con dicho commodity, ya que el precio considerado (publicado por la SAGPyA), no reflejaba el real de mercado, pues la fijación de dicho precio tuvo una finalidad de política económica, consistente en favorecer las exportaciones de un producto deprimido, por lo que lo benefició con reintegros a la exportación más altos. Así, consideró que ello no autoriza al fisco a utilizar ese valor de las transacciones para pagar el IG. A través de los gráficos que expuso, destacó que es posible observar la notable invariabilidad del precio del arroz correspondiente a las partidas 10063021 y 10061092 durante el año 2000.

Concluyó que al ser el precio del arroz publicado por la Secretaría una excepción y no reflejar la tendencia internacional, presenta componentes ajenos a cuestiones de mercado en su determinación, por lo que resultaría arbitrario utilizar dichos parámetros para determinar un presunto ajuste en el IG. Por ello, destacó que no resulta procedente el ajuste propuesto, ya que el mismo se origina en comparaciones contra precios que reflejaban valores que terceros independientes no han pactado en operaciones similares.

Hizo hincapié en que resultó imposible para la firma cuantificar la magnitud de un ajuste para eliminar las

distorsiones observadas en los precios publicados por la SAGPyA, ya que no contó con los elementos necesarios para hacerlo. La única fuente pública de información disponible en la Argentina para este tipo de bienes era dicha Secretaría, habiendo la firma demostrado durante el transcurso de toda la fiscalización una actitud activa a fin de desentrañar la cuestión objeto de discusión. A tal fin, solicitó al juez administrativo que se libren oficios a la Cámara de Industriales del Arroz del Litoral y a la SAGPyA, para obtener información vinculada con los precios oficiales del arroz para los períodos involucrados, denegando el ente fiscal el pedido y afectando en forma directa el derecho de defensa del contribuyente.

Con relación a las operaciones de trigo, destacó que el fisco objetó el precio pactado en ciertas operaciones documentadas con las facturas 1093 y 1094. Entendió que comparó erróneamente el precio pactado con los precios publicados por la SAGPyA, cuando los mismos no son comparables, porque los precios publicados corresponden a una cosecha anterior, resultando más elevados que los que le corresponden a una nueva cosecha. Comentó el ciclo de la cosecha del trigo y su correspondiente variación de precios durante el año, afirmando que la cosecha del denominado “trigo pan”, se efectúa durante los meses de noviembre a enero y, a medida en que transcurre el tiempo en que se realiza la misma, su valor aumenta, dado que se agota la cantidad existente en el mercado. Sin embargo, con la aparición de una nueva cosecha el precio del trigo disminuye, dado que los productores cuentan con mayor volumen de venta. Por su parte, la SAGPyA registra el cambio en los precios de manera sistemática a partir del 1/12 de cada año, fecha a partir de la cual comienzan a regir los valores correspondientes a la cosecha nueva. Con relación a los embarques de esas facturas, si bien se efectuaron en el mes de noviembre, los commodities transados corresponden a operaciones de cosecha nueva, tratándose de embarques de trigo provenientes de la zona norte del país, zona en la cual en el año 2000 la cosecha comenzó en el mes de noviembre. Por lo tanto, los precios reales que se pactaban en ese momento y en esa zona, correspondían a cosechas nueva y fueron estos precios los pactados en los contratos de la firma.

Por otra parte, y con relación a la afirmación del fisco relativa a que se efectuaron exportaciones de commodities agrícolas tanto a empresas vinculadas como independientes, no habiéndose incluido en el EPT de la empresa las exportaciones realizadas a empresas independientes y traders; destacó que durante el período bajo análisis no existía obligación alguna de incluir en el Estudio, las operaciones efectuadas con sujetos independientes, en tanto el producto transado tuviera un precio de público y notorio conocimiento.

Puntualizó que el error del ente fiscal se centró en el defectuoso análisis que realizó del último párrafo del art. 8° de la LIG, artículo que regula aquellas operaciones que se desarrollan entre partes independientes y que debieran haber estado sometidas al análisis al que refiere.

Advirtió que el ajuste pretendido respecto a las operaciones celebradas con terceros independientes representa sólo el 1,21% del total de las exportaciones, quedando en evidencia su poca materialidad.

En lo tocante al art. 8° de la LIG, destacó que el fisco yerra al interpretar que dicho artículo le otorga la posibilidad directa de efectuar ajustes a los precios de las exportaciones pactadas con terceros independientes, a partir de la simple confrontación de tales precios con los del mercado local, sin antes observar los precios mayoristas del lugar de destino, tal como lo consagra el texto de la norma; por lo que consideró que la pretensión fiscal carece de sustento legal, por cuanto conforme a una adecuada interpretación de la misma, le corresponde al fisco en primer lugar, agotar la posibilidad de obtener el precio mayorista del lugar de destino, para luego efectuar la indagación del valor del mercado local, toda vez que el legislador a lo largo de todas las modificaciones que sufrió el art. 8°, siempre mantuvo incólume el principio general de que, si no se fija precio o el pactado es inferior al precio de venta mayorista vigente

en el lugar de destino, corresponderá -salvo prueba en contrario- tomar este último a los fines de determinar el valor de la exportación.

Con relación a la carga de la prueba, destacó que es el fisco quien debe aportar los elementos para hacer valer el fundamento de su pretensión, la que en el caso consistió, en que el precio pactado es menor al precio mayorista del lugar de destino, fundando su pretensión sólo en la imposibilidad manifestada por el contribuyente.

Afirmó que yerra el fisco al citar el fallo "Sia S.A." de la CSJN del 6/11/1967, el que concluyó que es el contribuyente quien debe suministrar la prueba cuando se trate de determinaciones de oficio, pues en dicha causa se estableció el precio de venta mayorista en el lugar de destino, partiendo de publicaciones de origen extranjero, presumiendo de esta forma que el contribuyente declaró operaciones por debajo del valor de mercado. Ello así, entendió que queda evidenciada la falta de sustento legal y apoyo jurisprudencial del ente fiscal, habida cuenta que, en el caso citado, resultó más que claro que bajo esas circunstancias, le corresponde al contribuyente suministrar la prueba en contrario, dado que el fisco le dio sustento a su presunción a partir de distintas publicaciones de origen extranjero. Pero en el caso de autos, el fisco expresó que no acudió a los precios mayoristas del lugar de destino, dado que la firma no contaba con dichos precios y precisamente a partir de ello, dispuso que resulta procedente efectuar la comparación de precios directamente. Citó la causa "Laboratorios Bagó S.A.", de este Tribunal, de fecha 16/11/2006 en apoyo de su postura y concluyó que para hacer uso de la presunción legal del art. 8, el fisco debe acreditar que el precio mayorista de destino es mayor al pactado por la firma, y que bajo ninguna circunstancia puede aquel organismo liberarse de tal responsabilidad por el desconocimiento de tal información por parte de la recurrente.

Sostuvo que aún en el plano de una presunción simple, la determinación también carece de sustento legal, pues no existieron una pluralidad de indicios, graves, precisos y concordantes, que valorados en su conjunto adquieran relevancia probatoria. En este sentido, destacó que el fisco intenta atribuir como valor de las transacciones entre partes independientes, el precio mayorista en origen, siempre y cuando el pactado sea inferior, dado que cuando ocurre lo contrario, el fisco toma como válido el precio pactado por la empresa, es decir, el fisco sin sustento legal alguno, siempre toma el mayor valor de los dos precios.

Se agravió también de los intereses resarcitorios liquidados, por entender que las actuaciones son nulas y, en consecuencia, inexistente la deuda; por lo que la firma no ha incurrido en mora culpable alguna, pues la OI que dio inicio a la fiscalización fue notificada el 7/2/2003 y la siguiente actuación del fisco fue el 9/8/2006 al conferirse la vista de las actuaciones, es decir, transcurrieron 3 años para que el fisco dictara el primer acto del procedimiento de determinación de oficio, en el que se le formularon presuntos cargos a la empresa y los cuales fueron contestados a la máxima brevedad en su debido tiempo, no existiendo irresponsabilidad o negligencia que pueda achacársele.

Con relación a la sanción por omisión aplicada, sostuvo que no se encuentran configurados los elementos *objetivo* ni *subjetivo* de la misma, pues no omitió gravamen alguno, ni declaró en forma defectuosa dicho impuesto por el período 2000, y su accionar, fue diligente. En subsidio, planteó el *error excusable* de derecho, por entender que desde el período cuestionado (2000) hasta el momento de interposición del recurso, la normativa aplicable en materia de precios de transferencia sufrió constantes modificaciones sustanciales, como, por ejemplo, las acaecidas por las leyes 25.063, 25.239 y 25.784.

Por su parte, los arts. 8 y 15, que regulan las operaciones que se llevan a cabo con empresas independientes

y/o con vinculadas, son los que mayor dificultad ocasionan en el momento de interpretar la norma, dado que es muy poco claro su contenido y, a su vez, muy engorroso el modo de transmitir el límite para operar con una u otra operación.

Asimismo, consideró aplicable la IG 4/97, entonces vigente, por entender que la presunta omisión no supera el 20% del gravamen declarado, ya que en el caso sólo es del 9%. En subsidio, afirmó que debe aplicarse el principio de bagatela, pues la afectación al bien jurídico protegido es, en el caso, insignificante.

I.2. Por las restantes resoluciones apeladas, 44/10 y 45/10, la actora destacó que el fisco impugnó operaciones celebradas con los proveedores Jorge Alberto Ruani, Juan Carlos Narvarte, Daniel Alberto Garialdi, Marcelo Carlos Labari, Olycer S.A. y Deer S.A. por considerarlos apócrifos, declarando inadmisible la deducción como gasto en el balance impositivo.

Adelantó que a pesar de que la resolución ajustó la base imponible en la suma de $561.138,75 (lo que origina una diferencia de impuesto de $196.398,59), se intimó el pago de $2.991.216,88 diferencia que surgía de los siguientes procedimientos: a) Res. 87/06 cuyo art. 5 compensó, haciendo aplicación del art. 81 de la ley 11.683, parte del mayor impuesto por ella determinado con la suma de $2.323.452,06 que la firma había pagado en concepto de IGMP y que habría quedado sin causa, como consecuencia del ajuste al IG, b) la resolución apelada habría compensado de manera implícita los ajustes practicados en el IG de los años 2000 y 2001 por la Res. 44/10 por las sumas de $204.314,49 y $267.051,77 respectivamente, con iguales sumas pagadas por la empresa en concepto de IGMP de esos mismos años y que habrían quedado sin causa, como consecuencia de los ajustes practicados por la Resolución 44/10. Como consecuencia de las operaciones mencionadas, el pago a cuenta del quinto párrafo del art. 13 de la LIGMP computable para el período 2002, quedó disminuido en la suma de $2.794.818,32 la que, sumada a los $196.398,59 antes mencionados, resultan en la suma de $2.991.216,88 que fue la intimada al pago.

Planteó la excepción de prescripción respecto de las sumas de $204.314,49 y $267.051,77; importes que habrían sido compensados con iguales importes del IGMP de los años 2000 y 2001, lo que a su vez, generó un menor pago a cuenta del quinto párrafo del art. 13 de la ley de dicho tributo, computable para el año 2002. Asimismo, opuso dicha excepción respecto de todos los ajustes que se refieren a períodos prescriptos que corresponden a la Res. 45/2010, esto es, anteriores a 12/2002. En este último caso, se trató de un ajuste de $51.168,07 relativo a un único proveedor, Héctor Hugo Vigone.

Afirmó que mediante Res. 47/10 del 31/5/2010, la AFIP cuantificó la base imponible del IG de la empresa para los períodos 2000 y 2001 respecto de los proveedores que consideró apócrifos. Mencionó que se omitió calificar a esa resolución como una determinación de oficio, debido a que las acciones y facultades del fisco para determinar y exigir el IG de los períodos 2000 y 2001 estaban prescriptas al tiempo en que la Res. 47/10 fue dictada.

Así, destacó que en el art. 1 de la Res. 47/10 se dejó constancia que la misma fue dictada en cumplimiento de lo ordenado por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 3, en el marco de las previsiones del art. 18 de la ley 24.769, entonces vigente. En su art. 4, esta resolución estableció que siendo que el acto no persigue fines recaudatorios, resulta irrecurrible en los términos del art. 76 de la ley 11.683. La actora señaló que como admite el propio fisco en la Res. 47/10, la facultad para determinar y exigir el pago del impuesto por los años 2000 y 2001 estaba prescripta, y también lo estaba la facultad de efectuar una compensación entre saldos a favor de la firma no prescriptos y saldos a favor del fisco que no fueron determinados ni intimados precisamente porque estaban prescriptos.

Destacó que el fisco hizo correctamente la compensación de saldos en la Res. 87/2006 pero sobre la base del art. 81 de la ley 11.683, norma que posee una excepción en materia de prescripción contenida en su anteúltimo párrafo, pero sólo a favor del contribuyente, no del fisco.

Indicó que no se verifica la coexistencia de saldos deudores y acreedores que en forma simultánea hayan resultado líquidos y exigibles, dado que operó la prescripción de las facultades del fisco para reclamar toda diferencia de IG que derive de períodos anteriores a 2002, tal como –según la actora- el propio fisco lo reconoce en la Res. 47/10. En consecuencia, la pretensión de reclamar las diferencias de $204.314,49 y $267.051,77 originadas en la compensación de saldos de los períodos 2000 y 2001 respectivamente, incluidas en el monto total reclamado en la resolución apelada, es, según la actora, improcedente.

Por su parte y con relación a los ajustes practicados en el IG e IVA, se agravió porque el fisco no impugnó la validez de las registraciones llevadas a cabo por la empresa, no encontrándose discutido que las operaciones erróneamente impugnadas se encuentran debidamente registradas en la contabilidad de la firma y documentadas, circunstancia que, si bien no es suficiente *per se* para demostrar su veracidad y efectiva existencia, constituye un verdadero indicio a favor de ello.

Reiteró que la empresa se dedicaba a la industrialización de oleaginosas y a la exportación de cereales y oleaginosas, adquiriendo soja, trigo, maíz tipo duro y girasol, directamente a productores o a través de acopiadores o cooperativas que recibían tales productos de aquéllos, para lo que concertaba operaciones de compraventa con corredores locales, realizándose dicha operatoria en la Bolsa de Comercio o de Cereales o telefónicamente.

Relató que, en el recinto de la Bolsa, los corredores le ofrecían lotes de cereales u oleaginosas y si el comprador (LDC) aceptaba la oferta, el corredor informaba a los vendedores de la compra de la mercadería. Así, el comprador, contrataba a través de corredores locales, que actuaban en nombre del productor o comitente a los fines de ofrecer a potenciales compradores los lotes de cereales que aquél tenga. En este sentido, destacó que los corredores o agentes estaban obligados a liquidar las operaciones cerradas con el comprador, registrarlas en su nombre y por cuenta del productor o comitente y realizar cualquier otro acto de administración o disposición relacionado con dichas operaciones. Una vez exteriorizada la voluntad del comprador de adquirir los cereales y oleaginosas ofrecidos, los corredores informaban quién o quiénes serían los vendedores de dichas mercaderías. El vendedor se obligaba a entregar la mercadería, entregando al transportista y confeccionando una carta de porte en la cual constaban las partes contratantes, el corredor interviniente, el entregador de la mercadería, como el tipo y peso de la misma, el nombre o razón social del transportista, el vehículo utilizado y el destino de la entrega. Agregó que la AFIP creó un Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas, donde los vendedores de granos debían estar inscriptos. Cuando el transportista llegaba a destino, la mercadería era recibida por el entregador, quien constataba su calidad y procedencia y, a continuación, entregaba la mercadería al comprador, quien la imputaba al contrato pactado. Destacó que el plazo entre la celebración del contrato, la entrega de la mercadería y el pago contra entrega, era aproximadamente de 6 días.

Adujo que luego de la entrega, el comprador (LDC) recibía el boleto de compraventa con las firmas del vendedor y del corredor que eran certificadas por escribano o autoridad competente. Al recibir el boleto de compraventa, el comprador lo firmaba y a continuación lo enviaba a la Bolsa para su registración y pago del impuesto de sellos, donde también se verificaba que quienes vendían estén habilitados para ello en el registro especial creado por la AFIP y hayan presentado ante las Bolsas los documentos que acreditaban la

personería de los firmantes. Finalmente, luego de haberse producido la entrega de la mercadería, el corredor confeccionaba una factura parcial por el 98,5% del valor de la mercadería y por el 100% del IVA y se la entregaba al comprador (LDC) para su cancelación. Cuando el exportador recibía la mercadería, la factura y el boleto de compraventa, se pagaba la liquidación parcial y en el caso del IVA, el pago, se realizaba mediante la entrega del certificado de retención por el valor que correspondía según la normativa vigente o el total del IVA y un depósito, de corresponder, a la CBU habilitada ante el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos creados por la AFIP. Destacó que la empresa ingresó al fisco las retenciones practicadas que efectuara según los procedimientos, plazos y demás condiciones establecidas en la entonces vigente RG 738/1999. Para concluir con la operación y una vez determinada la calidad de la mercadería entregada, el corredor confeccionaba una liquidación final y el comprador la revisaba y pagaba el faltante o cobraba el sobrante respectivo, dependiendo de la calidad de la mercadería entregada.

Puntualizó que los números de dominio obrantes en los archivos informáticos de la actora, que según la AFIP no correspondían a vehículos con capacidad de carga, no obedecían a ninguna maniobra, sino a errores de tipeo, de lectura de datos de cartas de porte, etc. incurridos en el momento de la carga de los datos al sistema, es por ello que algunos números de patente correspondían a otros vehículos. Adujo haber adjuntado en sede administrativa diversos certificados de dominio emitidos por el Registro de la Propiedad Automotor de la CABA de algunos de los rodados mencionados por el ente fiscal, que corresponden a las patentes que constan en las respectivas cartas de porte, de los cuales surge que los vehículos que transportaron las mercaderías, contrariamente a lo sostenido por el organismo, sí poseían capacidad de carga. Consideró que dicha actividad probatoria dio resultado, porque el fisco sólo impugnó al proveedor Daniel Garialdi, por lo que dicho argumento, debe descartarse. En lo tocante al IVA, acompañó la lista de pagos realizados al proveedor Vigone y al corredor interviniente, Agropol S.A., durante el período 12/2002.

Alegó que no trataba con los vendedores sino con los corredores, no incluyendo sus obligaciones la verificación y/o control del vendedor. Hizo hincapié en que, en todos los casos, pagó el precio a los corredores intervinientes mediante transferencias bancarias o cheques y el IVA correspondiente a las operaciones concertadas a través de los referidos corredores, destinadas a los proveedores a través de cheques -por la diferencia resultante entre el monto del impuesto liquidado y el importe de la retención practicada- extendidos a la orden del proveedor, cruzado y con la cláusula “no a la orden” y “para acreditar en cuenta”.

Con relación a los contratos de compraventa de cereales aportados, destacó que no es llamativo que en algunas de las copias del contrato con el Sr. Garialdi mediante la intervención del corredor Primograno SA, el sello se encuentre en diferentes lugares, pues la Bolsa de Cereales de Buenos Aires sella más de un ejemplar, para las diferentes partes intervinientes; ni que no figure la firma del Sr. Garialdi en algunas de las copias aportadas, pues dicho contrato es del año 2001, no siendo relevante para esta determinación de oficio. Tampoco advirtió cuál era la gravedad en no haber aportado los contratos 001B02003959 y 001B23013218, ya que los mismos fueron celebrados con el proveedor Hugo Pierobon que no fue objeto de impugnación en el período fiscal 2002. En cuanto al detalle que indica la vinculación entre los contratos celebrados y sus cartas de porte y facturas, el fisco observó que la misma no se pudo establecer en 10 contratos que lista, pero ninguno de ellos se corresponde con proveedores impugnados en las actuaciones. En cuanto a que no fueron aportadas cartas de porte que se asociaron con contratos de compraventa de cereales, destacó que hay una sola carta de porte de Vigone (asociada al contrato 123015855) pero que no se refiere al período 12/2002.

En lo tocante a las cartas de porte que el fisco detalla y que no habrían sido aportadas, aduce que las mismas se corresponden con proveedores no impugnados; que sólo dos de las 38 cartas de porte registradas no pudieron encontrarse. Respecto de la observación de que, de las cartas de porte presentadas, surgen irregularidades, puntualizó que ellas se refieren a que los datos del cargador figuran escritos con máquina de escribir distinta de aquella con que fueron consignados el resto de los items que figuran en la misma, en algunos casos éstos últimos son manuscritos; destacó que ninguna reglamentación obliga a completar toda la carta de porte con la misma máquina de escribir, no siendo la empresa responsable por los defectos formales con los que provengan las cartas de porte.

Con relación a los proveedores con los que se contrató a través de un corredor, manifestó que en las operaciones cuestionadas se observó: a) el correcto respaldo documental de cada una de las mismas mediante facturas emitidas por los corredores intervinientes que cumplen con las normas de emisión de comprobantes y que fueron autorizadas por la AFIP-DGI mediante los CAI vigentes; b) la verosimilitud de los pagos efectuados, los cuales fueron realizados en forma electrónica a través de transferencias interbancarias (Datanet) cumpliendo con las disposiciones sobre medios de pago autorizados para el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de la operación, o en su defecto, mediante cheques a la orden del vendedor o del corredor; c) al momento de la concertación de cada operación, tanto los corredores como los vendedores, se encontraban inscriptos ante la AFIP-DGI; d) los vendedores se encontraban inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas, el cual es fiscalizado por la propia AFIP autorizando las altas y solicitando las bajas de cada operador; e) los corredores estaban inscriptos en el Registro de Operadores de Granos de la ONCCA; f) los contratos que originaron las operaciones fueron registrados en Bolsas de Cereales, lo cual da cuenta de la transparencia de las operaciones; g) las operaciones han sido registradas en libros societarios e IVA Compras, llevados en legal forma y la existencia de los bienes involucrados en las transacciones analizadas están respaldadas por las respectivas cartas de porte para transporte automotor de granos y subproductos emitidas por los vendedores y h) ninguno de los proveedores que le vendieron y que son cuestionados se encontraba en la base e-Apoc al momento en que se celebraron los contratos cuestionados.

Informó que con dos proveedores (Marcelo Carlos Labari y Juan Carlos Narvarte) celebró en forma directa convenios de compraventa de granos. Destacó que recibió de Labari varias facturas que discriminan el IVA y las pagó mediante transferencia bancaria a una cuenta en el Nuevo Banco Bisel a nombre de Labari, cuya CBU estaba registrada ante la AFIP, quedando acreditado el circuito económico. Con respecto al circuito físico, antes de hacer el pago, recibió de Labari varias entregas de granos en las cantidades y fechas convenidas, haciendo notar que los ajustes a estos proveedores representan en conjunto sólo el 6% de ajuste a la base imponible del período 2002.

En el caso de Vigone, hizo notar que presentó ante la AFIP, en el marco de la determinación del IG que concluyó con la Re. 44/10, una declaración del corredor Agropol S.A. que acreditaba la veracidad de las operaciones entre la firma y Vigone (por intermedio de Agropol S.A.) durante los períodos 11 y 12/2002. Destacó que esta declaración, sumada a la medida para mejor proveer ordenada por el juez administrativo, llevó a que la AFIP aceptara la totalidad de las operaciones con Vigone, justamente en el período 2002 para el IG, resultando -a su juicio- irrazonable que Vigone sea un proveedor apócrifo para el IVA y uno en regla para el IG, para los mismos períodos y con respecto a los mismos contratos.

Se agravió del concepto que utiliza el fisco para definir al “proveedor apócrifo”, lo que genera inconsistencias, puesto que en los casos de los proveedores Daniel Alberto Garialdi y Olycer S.A. en el período fiscal 2002, los considera parcialmente apócrifos. Es también el caso de los proveedores Guillermo

Andrés Molinari, Sergra S.R.L., Agromix S.A. y Deer S.A. en los períodos 2000 y 2001, y el productor Garialdi es considerado por AFIP totalmente apócrifo en 2001 y parcialmente apócrifo en 2002, es decir, que el fisco admite como gastos ciertas operaciones con esos proveedores, pero rechaza otras porque los proveedores son “apócrifos”, siendo este razonamiento -a su juicio- absurdo.

Sin perjuicio de que los elementos que aportó demuestran la real existencia de las operaciones cuestionadas, precisó que los fundamentos invocados en la resolución para impugnarlas son improcedentes, pues el ajuste pura y exclusivamente en presuntos incumplimientos y/o irregularidades de los vendedores con relación a sus propias obligaciones y deberes fiscales, no refiriéndose ninguno de los fundamentos del ajuste a la actuación o conducta de la firma, y que los eventuales incumplimientos o irregularidades fiscales de los vendedores no son un argumento que permita sostener válidamente que las operaciones comerciales hayan sido inexistentes.

En cuanto a la actividad declarada por el proveedor, el hecho de que no se relacione con los conceptos facturados en las operaciones celebradas con la firma, resulta también ajeno a ésta, quien ni siquiera tenía obligación de constatar la actividad declarada por los proveedores. Destacó que los elementos tenidos en cuenta por el fisco para catalogar de inexistentes o apócrifas las operaciones impugnadas son todas circunstancias de terceros que no demuestran la inexistencia de las operaciones y que además no resultan imputables a la empresa, pues no tenía obligación alguna de controlar. En este sentido, puntualizó que trató (salvo en dos casos) con los corredores en su carácter de intermediarios, pero no con los vendedores en forma directa, por lo que jamás podría haber tenido a su cargo dicho control.

Impugnó la aplicación de intereses resarcitorios, por no adeudar suma alguna a la AFIP-DGI y además porque no se verifica en el caso un retardo que le sea imputable a título de culpa o dolo, pues empleó la máxima diligencia esperable en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuidando siempre de gobernar su actuación en base a criterios de razonabilidad.

Hizo hincapié en que la AFIP practicó ajustes en la base imponible del IG por los períodos 2000 y 2001 que repercutieron indebidamente en el período 2002, siendo -según su criterio- incorrecto aplicarlo. En forma subsidiaria, refutó la cuestión de fondo planteada en la Resolución 47/2010, esto es, si corresponden los ajustes realizados por la AFIP en la base imponible de los períodos fiscales 2000 y 2001. Al respecto, con relación a los proveedores Daniel Alberto Garialdi y Marcelo Carlos Labari, se remitió a lo expuesto en párrafos precedentes. En lo tocante a Guillermo Andrés Molinari, Sergra S.R.L., Deer S.A., Agromix S.A., José Miguel Rattalino, Orson S.R.L. y Hugo Gerardo Pierobon, consideró que respecto de los primeros cuatro, el fisco consideró que son parcialmente apócrifos, puesto que reconoce la validez de algunas de las operaciones realizadas con ellos, pero no todas, siendo las presunciones utilizadas autocontradictorias. Con relación a todos ellos, afirmó que estos productores estaban todos registrados en el Registro Fiscal de Operadores de Compraventa de Granos y Legumbres Secas al momento en que realizó las transacciones, por lo que mal puede pretenderse que sean apócrifos, no encontrándose incluidos tampoco en la base e-Apoc. Puntualizó que aún si el grano no proviniera de los proveedores con los que había firmado contrato, no tenía modo de verificarlo ni razón para sospecharlo.

Asimismo, se agravió porque en el procedimiento de determinación de oficio que culminó con el dictado de las Res. 44/2010 y 45/2010 no se produjo la prueba que ofreció, habiéndose violado la garantía constitucional de la defensa en juicio consagrada en el art. 18 de la CN.

Finalmente, ofreció prueba y citó jurisprudencia en apoyo de su postura. Solicitó que se haga lugar a las

excepciones de prescripción articuladas y se revoquen las resoluciones apeladas, con costas. Formuló reserva del caso federal.

II. Que a fs. 486/521vta., fs. 1181/1206vta. y fs. 1428/1451 la representación fiscal contestó los traslados de los recursos interpuestos, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expuso, la confirmación de las resoluciones recurridas, con costas.

III. Que a fs. 1219/1223 y fs. 1452 se hizo lugar a la excepción de litispendencia y se difirió el tratamiento de la excepción de prescripción para el momento en que se reanude la tramitación de la causa.

IV. Que a fs. 1601/1601vta. se acumularon los expedientes 33.831-I y 33.832-I al que lleva el N° 29.129-I. A fs. 533 y fs. 1642/1643 se abrió la causa a prueba, a fs. 1988 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs. 1998 se pusieron los autos para alegar. A fs. 2011/2025vta. alegó el fisco y a fs. 2026/2047vta. lo hizo la actora. A fs. 2048 se pusieron los autos a sentencia.

V. Que inicialmente, debo recordar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo aquellas que resulten suficientes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros); ni a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo las que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VI. Que por una razón de lógica precedencia trataré primero las excepciones de prescripción articulada por la recurrente en los exptes. que originalmente tramitaron bajo los números 33.831-I y 33.832-I referidos a las Res. 44/10 y 45/10, respectivamente.

Al respecto, el art. 56 de la ley 11.683 dispone que las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

En ese contexto, el término de cinco (5) años para determinar y exigir el IG del período 2002 comenzó a correr el 1/1/2004 (Res. 44/10).

Dicho ello, cabe hacer referencia a las disposiciones contenidas en la ley 26.476 de regularización impositiva, relativas a la suspensión del curso de la prescripción.

Al respecto, cuando se encontraba corriendo el plazo prescriptivo, el art. 44 de la ley 26.746 dispuso "con carácter general" la suspensión por 1 (un) año del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la AFIP.

En relación a ello, cabe señalar que la CSJN convalidó dicha suspensión en el precedente "*AFIP-DGI c/ Paredes Cereales Sociedad Anónima s/Recurso Extraordinario"*, (A.768 L.REX, del 15/10/2015), al compartir el Dictamen de la Procuradora Fiscal. Cabe destacar, que la Corte ya había convalidado una suspensión similar dispuesta en la ley 23.495 (Fallos 324:1656). Tal convalidación –de la suspensión "con carácter general" del curso de la prescripción dispuesta por el art. 44 de la ley 26.476- implica su alcance a

la universalidad de contribuyentes y responsables, con independencia que se hayan acogido o no al régimen especial de moratoria allí dispuesto.

En ese contexto, siendo que el curso de la prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el impuesto a las ganancias del período fiscal 2002 estuvo suspendido por el término de un (1) año, la prescripción operó el 31/12/2009.

No obstante, cabe destacar que el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683, establecía que se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción, desde la fecha de notificación de la "vista" del procedimiento de determinación de oficio.

Ello así, y teniendo en consideración que las resoluciones que confirieron vista de las actuaciones fueron notificadas el 3/12/2009, cabe concluir que el ente fiscal, al dictar la Res. 44/10 el 31/05/2010, actuó dentro del plazo legal para determinar y exigir el IG del período fiscal 2002, pues la prescripción operaba el 29/06/2010.

Asimismo, en referencia a la prescripción de períodos anteriores, corresponde mencionar que el fisco se encuentra habilitado para constatar la documentación relativa a períodos fiscales prescriptos, siempre y cuando incidan en períodos exigibles.

En este sentido, es de hacer notar que el fisco no exigió el pago del IG de los períodos 2000 y 2001 en la Res. 44/10 sobre facturación apócrifa, sino que tuvo en cuenta los conceptos de tales períodos que incidieron en la determinación del período 2002, es decir, producto del aumento de la base imponible de los ejercicios 2000 y 2001, y comenzando la compensación con los saldos más antiguos, disminuyó el saldo libre del IGMP para ser utilizado en el ejercicio 2002.

Idéntica reflexión corresponde efectuar respecto de la excepción planteada por la actora en el marco del expte. 33.832-I (Res. 45/10 del 31/05/2010 referida a facturación apócrifa), pues se advierte que el organismo fiscal exigió sólo el período 12/2002, encontrándose habilitado para constatar documentación de períodos prescriptos pero que incidieron en él.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar las excepciones de prescripción articuladas, con costas.

VII. Que en relación a los agravios de nulidad de las resoluciones, expuestos a lo largo de los recursos de inicio, por falta de motivación, valoración de la prueba en la instancia anterior y la violación al derecho de defensa, cabe precisar que la causa del acto comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho y su exigencia -como así también de los restantes requisitos exigidos por la norma- está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su dictado.

En este sentido, no advierto en el presente caso que el juez administrativo haya incurrido en vicio alguno, porque de los considerandos de las resoluciones apeladas surgen claramente los hechos que llevaron a aquél a determinar de oficio la obligación tributaria, como consecuencia de ponderar y valorar las alegaciones efectuadas. Los agravios formulados por la apelante como fundamento de los planteos de nulidad consisten, en verdad, en una mera discrepancia con el criterio fiscal, por lo que integran el fondo mismo de la cuestión a resolver. Además, corresponde observar que la actora contó con la instancia de este

Tribunal para argumentar y probar los hechos que hacen a su derecho, quedando entonces indemne su derecho de defensa. En efecto, como lo tiene reiteradamente dicho nuestra Corte *"…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."* (Fallos 205:549, 247:52, 267:393, entre otros).

Por lo expuesto, corresponde rechazar los agravios relativos a la nulidad de las resoluciones apeladas.

Con relación a las costas, lo cierto es que tales agravios no fueron articulados por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra los actos apelados y con la finalidad de obtener la revocación de los mismos, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, resulta improcedente la imposición de costas al respecto.

VIII. Que en relación al fondo del asunto, a saber: los ajustes basados en precios de transferencia y facturas supuestamente apócrifas; corresponde tratarlos en ese orden por razones de lógica preeminencia.

VIII.1. Precios de transferencia (Res. 87/06). Conforme surge de los antecedentes administrativos (en adelante aa), la inspección actuante llevó a cabo un análisis de la operatoria, distinguiendo en dos grupos diferenciados las ventas celebradas exclusivamente con sus empresas vinculadas y aquellas celebradas con empresas independientes.

En cuanto a las del primer grupo (vinculadas), el fisco entendió que se debían comparar las ventas realizadas con aquellas transacciones operadas con compañías independientes, correspondiendo en tal sentido, adaptar proporcionalmente el precio de las exportaciones cuestionadas a los valores y plazos pactados con partes independientes, mediando transacciones similares y situaciones comparables, en función del método "precio comparable no controlado" (art. 15, LIG, s/ texto vigente entonces).

Por otra parte, con relación al segundo grupo (independientes), la fiscalización concluyó que, de acuerdo con las previsiones del art. 8 de la LIG (s/ texto vigente entonces), correspondía establecer el valor atribuible a los productos objeto de transacción, tomando el precio mayorista vigente en el lugar de origen, de público conocimiento y acceso, siguiendo el mismo criterio adoptado por la contribuyente en cuanto a la selección de la base de datos por ella utilizada en su EPT y entendió que el análisis comparativo entre dichos precios y los acordados con su vinculada, debían realizarse sobre cada transacción en particular, ajustando aquéllas en las cuales verificó un plazo de concertación y embarque excesivo, y aquéllas en las que el precio al cual exportó fue inferior al valor publicado (conf. fs. 616/658, y fs. 795/801, Cuerpo principal IV y V -Precios de Transferencia-, aa).

En este sentido, del relevamiento de la documentación exhibida por la actora, la inspección actuante constató que, a efectos de concertar los precios y plazos de exportación, aquélla realizaba una diferencia entre las operaciones con su vinculada y con partes independientes. En esta inteligencia, el fisco relevó la totalidad de las operaciones de exportación y, utilizando el mismo método que el empleado por la actora, asignó a cada operación el precio de referencia a la fecha de concertación (contrato); determinando el plazo de acuerdo con el promedio en condiciones normales de mercado.

Así, la fiscalización concluyó que los precios de transferencia de las ventas celebradas entre la actora y sus

vinculadas durante el ejercicio 2000, no responden a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, detectando diferencias de precios que disminuyen sustancialmente la base de tributación del IG de dicho período. Todo ello, en virtud de haber celebrado operaciones comerciales no ajustadas a las disposiciones de los arts. 8 y 15 –entonces vigente- de la LIG.

Conforme se desprende del propio acto administrativo y de los aa de la causa, el contribuyente arrimó a la inspección su Estudio de Precios de Transferencia (EPT) del período fiscal 2000, con el fin de analizar las transacciones efectuadas con empresas vinculadas.

VIII.1.1. De acuerdo a lo expuesto por las partes, para un mejor entendimiento, corresponde primero tratar las **operaciones con empresas vinculadas**, sobre las que el fisco observó ciertas diferencias, las cuales -en esencia- se ciñen a las siguientes cuestiones: **a)** utilización de un *rango de precios* y no del precio único fijado por la SAGPyA; **b)** compensación de diferencias a favor y en contra generadas en cada transacción; **c)** la utilización de *primas* o *bases* en la fijación de los precios; **d)** diferentes plazos de entrega según se trate de empresas vinculadas o independientes; **e)** precio del arroz en época crítica de ese cereal, y **f)** precio del *trigo pan* correspondiente a una diferente cosecha.

a) La situación de autos se encuentra regulada en el artículo 15 de la LIG (s/texto vigente en aquel momento) que estipulaba que cuando por la clase de operaciones no pueda establecerse con exactitud las ganancias de fuente argentina, el fisco podrá determinar la ganancia neta sujeta al gravamen a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin se establezcan como base de resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características.

En este mismo sentido, a los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo antes mencionado, serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada. Y finalmente, el artículo mencionado enumera los distintos métodos, materia no discutida en autos pues el fisco no cuestionó el utilizado por la recurrente del "precio comparable no controlado". En otros términos, no se discute en autos el método utilizado, sino el *precio* atribuido por la actora a las operaciones concertadas con sus empresas vinculadas.

Resulta importante señalar que el "mejor método" para determinar los *precios de transferencia* será el que sirva a la mejor aproximación al precio que hubiesen pactado partes independientes en la misma operación (principio "*arm's lenght*"). El objetivo de la normativa es evitar que, por medio de la *manipulación* de los precios, el contribuyente menoscabe la base imponible sujeta al impuesto.

Sin perjuicio de ello, en relación a la legislación argentina, considero relevante recordar que más allá de que la normativa del IG refiera al *valor* fijado por la SAGyP, lo cierto es que, la sanción de la ley 21.453 en 1976 (muy anterior a la de *precios de transferencia*), respondió a la necesidad de cuantificar con exactitud la base sobre la cual se liquidarán *los tributos aduaneros*. Así, lo que la SAGPyA establece, es el *valor* de un determinado producto "*…a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación*" (art. 6, ley 21.453). En otros términos, la intención primigenia fue fijar la base imponible sobre la cual deberán calcularse los tributos *aduaneros*, debiéndose considerar *a esos efectos* el fijado por dicho organismo para "*la fecha de cierre de cada venta*" (art. 6 citado, in fine), es decir, el fijado para la fecha de concertación-contrato. Por ello, es que resulta lógico que se fije un valor *único* para cada día; que es determinado por la SAGPyA como resultado del análisis efectuado de distinta información obtenida sobre operaciones similares -referidas al producto de que se trate- en mercados relevantes; pero no

representa, sin más, el *precio* unívoco de la operación a los efectos de la liquidación del IG. Justamente, la dificultad de establecer ese *precio* es lo que motivó la incorporación –en la LIG- de cinco métodos de valuación en el año 1998 –mediante la reforma efectuada por la ley 25.063- y un "sexto método" incorporado en el año 2003 mediante la reforma introducida por la ley 25.784; que no resulta aplicable al caso por referir a períodos fiscales previos a su existencia. Es decir, aquí la discusión no versa si corresponde tomar el precio asignado por la SAGPyA a la fecha de *embarque* o *concertación* (si resulta mayor); porque es correcto tomar este último; sino, si tomando la fecha de *concertación-contrato* corresponde considerar el valor asignado a ese día por la SAGPyA (como sostiene el fisco) o el determinado por la actora en su EPT (rango de precio que considera el día de concertación, su anterior y su posterior).

Sin perjuicio del origen histórico señalado, cabe observar que –tal como lo reconoce la propia actora a fs. fs. 426/427, *"...el precio que establece la SAGPyA es el resultado de diferentes consultas sobre transacciones a distintos precios, y análisis de informaciones de mercado relevantes, cuyo resultado es la fijación de un valor que se considera representativo de la mayoría o del promedio, pero no es igual al precio de todas las transacciones"* por lo que *"…el precio de referencia publicado por la SAGPyA se conoce con posterioridad a la finalización de cualquier jornada y resulta como consecuencia del análisis de distintas fluctuaciones operadas durante la misma."*

Por ello, el criterio fiscal de considerar el precio publicado por la SAGPyA para el día de celebración del contrato resulta acertado, por tratarse de un precio público de notorio conocimiento que contempla suficientemente los movimientos de cotización que experimentan los mercados internacionales en cada día. Ello se reafirma con el dictado de la resolución 331/2001 del citado organismo, en el sentido que a fin de determinar los precios oficiales *"La Dirección de Mercados Agroalimentarios llevará a cabo consultas sistemáticas en el mercado de exportación local (exportadores, industriales exportadores, cámaras, corredores, brokers, etc.) para precios o primas en operaciones de exportación conocidas, así como precios o primas de posiciones compradoras y vendedoras en la plaza FOB de los puertos argentinos"*.

En tal inteligencia, es correcta la utilización de los precios fijados para cada día por la SAGPyA, los que –luego del análisis antes señalado- son determinados en un *valor único*, no admitiendo la existencia de *rangos*; ni justificándose, por ende, la creación de los mismos por parte de la actora, como lo hizo en su EPT.

Ello conduce, asimismo, a desechar la utilización de medianas o rangos intercuartiles conforme la RG (AFIP) 1122/2001, porque tales parámetros deben utilizarse sólo cuando se determinen dos o más transacciones comparables, pero no un *valor único*, como en el caso, a tenor de lo expuesto en párrafos precedentes.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado por el fisco en relación a este punto, con costas.

b) Ahora bien, todos los contratos celebrados entre la actora y su vinculada exponen el precio "real" de la concertación y el que efectivamente percibió la actora por la transacción; más allá de que en algunos casos pudieron haber sido precios "manipulados" a los efectos de disminuir la carga tributaria en nuestro país y transferir –mediante tales precios- beneficios a países de menor incidencia fiscal; para lo cual, justamente, se encuentran las disposiciones de "precios de transferencia" como solución –perfectible- para tales situaciones. Es decir, manipulado o no, el precio que expone cada contrato supone el "real" de cada

concertación y el que efectivamente percibió la actora.

Sobre la base de ello, las disposiciones de *precios de transferencia* vienen a corregir la situación descripta cuando tales precios pactados –aún reales- sean inferiores a los que resultan de su aplicación, considerándose, en ese caso, que el precio no fue pactado como si fuese entre partes independientes; es decir, en términos más directos, que en esos casos de precio inferior, el precio fue *manipulado* por las partes vinculadas con el objeto de ahuecar la base imponible del IG. En esa inteligencia, sólo resultarán objetables las operaciones cuyo precio pactado fuese inferior al que resulte de aplicar los *precios de transferencia*, y no las que fuesen superior. Entiéndase, *todos* los precios pactados en los contratos se suponen los *reales* y los efectivamente percibidos por la actora, solo que a los inferiores al valor asignado por la SAGPyA, el régimen legal los considera *manipulados* por las partes vinculadas entre sí –y por ende como no concertados entre partes independientes- para reducir la base imponible del IG argentino -con el consiguiente perjuicio a las arcas fiscales-, mientras que a los superiores –manipulados o no- se los considera como efectuados entre partes independientes, no existiendo perjuicio fiscal para nuestro país en tales casos.

Así, sobre las operaciones con precios *superiores* al valor establecido no existe –ni podría existir- ajuste fiscal; ni puede haber "compensación" por parte de la exportadora con las operaciones de precios inferiores.

En este sentido, asiste razón al fisco en cuanto a que la norma del art. 12 de la RG (AFIP) 1122 no autoriza la compensación efectuada por la actora bajo el argumento de que el citado art. 12 *"…determina expresamente que deberán ajustarse todos aquellos precios que se encuentren fuera del rango intercuartil, no sólo alguno de ellos"* (fs. 436) y a consecuencia de tal razonamiento pretende entonces que el análisis sea global y abarcativo de *todas* las operaciones, es decir, aquellas cuyo precio sea *inferior* al valor asignado –las que son materia de impugnación y ajuste fiscal- y aquellas cuyo precio sea *superior* a dicho valor, porque, como ya lo señalé, éstas últimas no podrían ser ajustadas por el fisco, ni objeto de compensación. Por otro lado, la actora no demostró que el precio facturado declarado –superior- no haya sido el efectivamente percibido por ella; por lo que, de seguirse el razonamiento que propicia y acceder a la corrección/compensación, se estaría admitiendo sin sustento legal la eximición de una renta ciertamente percibida por la exportadora, generando un enriquecimiento que la LIG no contempla.

Adviértase, que tampoco resultan de aplicación las "correcciones simétricas" que dispone el art. 81 de la ley 11.683; toda vez que las operaciones con precios superiores no fueron, y no podrían ser, materia de impugnación y ajuste por parte del fisco. Ello determina que como resultado del ajuste fiscal sólo existió un crédito a favor del fisco, sin que exista uno en favor de la actora que pueda dar lugar a compensación alguna. Al respecto, la Sala I de la CNACAF, en cumplimiento de lo ordenado por la CSJN, al dictar un nuevo pronunciamiento en la causa *"Alfred C. Toepfer Internacional SA (TF 27014-I) c. DGI"*, en sentencia del 13/09/2016, expresó que *"…no existen elementos en las actuaciones para suponer que el precio facturado y declarado por un valor superior… , no constituyó el precio que efectivamente percibió por la contraprestación del negocio concretado, por lo que admitir la procedencia de las correcciones simétricas implicaría aceptar la eximición de una ganancia, renta y/o enriquecimiento no admitida por la ley del gravamen. …lo expuesto viene a significar la contracara de que no existía un interés fiscal en impugnar esas operaciones, por ser el precio convenido el que se ajustaba a la transacción realizada y, por otra parte, el efectivamente declarado por la actora. En todo caso, aunque resulte de perogrullo aclarar, serán los correspondientes organismos recaudadores de los terceros países, en los que residen los sujetos con los que contrató la actora, los interesados en perseguir el crédito fiscal sustraído de sus arcas*

públicas, si consideró la existencia de una sobrefacturación, situación que excede ampliamente el objeto del pleito".

Por lo expuesto, corresponde rechazar todos los agravios relacionados con la compensación de la actora y confirmar el criterio fiscal, con costas.

c) Que en lo referido a los contratos celebrados utilizando "bases" o "premios" para la confección de los precios, atento la forma en que se resuelve el punto "a" –utilización del *valor único* fijado por la SAGPyA para el día de *concertación*- corresponde rechazar el planteo de la actora, con costas.

d) En lo atinente a la observación efectuada por el fisco en relación a los distintos plazos de entrega, según se trate de operaciones con vinculadas o independientes (conforme se desprende a fs. 1/56, y resumido a fs. 59, de los aa del cuerpo principal I de "Precios de Transferencia"), encuentro que, si bien no tiene sustento alguno la marcada diferencia en cantidad de días promedio correspondientes al mismo producto, lo cierto es que dicha circunstancia no autorizaba al fisco a que, sobre las operaciones con vinculadas –de fechas de embarque nítidamente más prolongadas que respecto de las operaciones entre independientes-, redefina arbitrariamente una nueva fecha de contrato y, en consecuencia, los precios aplicables; descartando las fechas "reales" de tales concertaciones. Es que, la diferencia en el promedio de días corridos entre los contratos y el embarque, según se trate de operaciones entre vinculadas e independientes, podría llevar a suponer que las partes vinculadas *manipularon* las fechas de embarque, pero no que los contratos no se celebraron en las fechas que ellos indican. Tal suposición sin perjuicio que el ajuste de autos refiere a operaciones anteriores a la existencia del "sexto método", es decir, cuando lo relevante a considerar era la fecha de *concertación/contrato* y no la de *embarque*.

Bajo tales premisas, no encuentro razonable el accionar del fisco en este sentido; por lo que, respecto de tales supuestos, deberá adoptarse como válido el *valor único* asignado por la SAGPyA para el día de la fecha de *celebración* del contrato.

e) En lo que respecta a la invocación de la "crisis del arroz"; si bien es cierto lo expuesto por la recurrente conforme lo expresado a fs. 755/756 por la "Fedenar"; tambíen lo es que los precios utilizados por el fisco (obrantes a fs. 622 para vinculados y fs. 654 para independientes, de los aa del cuerpo principal IV de precios de transferencia), no difieren de los expuestos en la muestra representativa de la actora, conforme surge del informe de precios de transferencias a fs. 121/122. En consecuencia, los precios considerados por el fisco se ajustan a los valores temporales.

Sin perjuicio de ello, sobre tales contratos, en definitiva, sólo se deberá determinar si –acorde con lo decidido en el punto "a" precedente- los precios allí consignados se ajustan al *valor único* asignado por la SAGPyA para ese día.

f) En lo atinente al agravio que estima la baja en los precios del "trigo pan" -en razón de provenir de la zona norte del país, en donde se liquidaba otra cosecha a un precio menor, más precisamente las facturas 1093 y 1094-, la única prueba relacionada, surge de lo expuesto por los peritos contadores a fs. 1944vta., punto 5, donde exponen que, de acuerdo a las facturas mencionadas, el puerto de embarque fue Santa Fe. En consecuencia, no surge de autos datos o pruebas que aseveren los dichos de la actora, ni determinen la zona de donde proviene el stock para cubrir esas demandas, más allá del origen del despacho; por lo que resulta inválido el argumento de la recurrente en este sentido.

Sin perjuicio de lo expuesto, al igual que en el punto precedente, sobre tales contratos sólo se deberá

determinar si se ajustan a lo ya decidido en el punto “a” de este Considerando.

Por todo lo expuesto, **respecto de las operaciones concertadas con empresas vinculadas, corresponde confirmar parcialmente la determinación de oficio apelada, con costas.** Por ello, deberá considerarse el *valor único* fijado por la SAGPyA correspondiente al día de celebración/concertación del contrato de cada operación impugnada; debiendo el fisco reliquidar la determinación de oficio apelada, en atención a lo expuesto en el punto “d”.

VIII.1.2. Que ahora corresponde me expida sobre las **operaciones realizadas con empresas independientes.**

En este sentido, y en referencia al agravio de la actora a través del cual exige la utilización de los precios del destino, corresponde citar lo afirmado por el propio contribuyente a fs. 262 de los aa: *“Nuestras ventas se efectúan fundamentalmente en condición FOB y en menor medida en condición CFR o CIF. El precio de las mercaderías de origen argentino en condición Free on Board (FOB), (maíz, soja, harinas y pellets de soja y aceite de soja) están determinados por el precio de las mismas en el mercado internacional de referencia (Mercado de Chicago) más/menos el premium o base correspondiente al origen argentino. En virtud de lo expuesto, lamentamos no poder suministrar la información requerida referente a precio de mercaderías en destino.”*

En este mismo sentido, conforme surge de la RG (AFIP) 1122, art. 3°, a los efectos de demostrar la correcta determinación de las ganancias que derivan de las operaciones de exportación e importación de bienes, los sujetos deberán conservar los comprobantes y/o elementos de tales operaciones; detallando más adelante que podría ser -entre otra documentación- las fuentes de información de los precios internacionales -de público y notorio conocimiento- de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares.

En consecuencia, la circunstancia de que el fisco haya comparado las operaciones con empresas independientes con los precios mayoristas en el lugar de origen y al no contar con la información del lugar de destino; encuentra sustento legal y se ajusta a derecho el proceder fiscal. Por consiguiente, y considerando que la actora contó con la posibilidad de aportar las pruebas que a tal fin consideró, hecho que no ocurrió en autos; los ajustes del fisco referidos a empresas independientes, también se ajustan a derecho.

Por ello, corresponde **confirmar el ajuste practicado sobre las operaciones con sujetos independientes, con costas.**

VIII.2. **Facturas apócrifas (Res. 44/10 y 45/10).** Ahora corresponde me expida en relación a la impugnación de operaciones de compra respaldadas con presunta facturación apócrifa.

A tal fin, se debe analizar, en primer lugar, los elementos colectados por el fisco y obrantes en los aa que motivaron la impugnación de las operaciones, para luego considerar las pruebas arrimadas por la actora en autos.

Así, de los aa surge lo siguiente respecto de cada proveedor:

Ruani, Jorge Alberto: La actividad declarada era la venta al por mayor de cereales desde 07/2000. Se encuentra incluido en la base Apoc desde el 08/03/2004; presentó DDJJ de IVA por los períodos 01 a

12/2002 con saldos a su favor y en ganancias a favor del fisco, pero con saldos insignificantes; registra un automotor (rastrojero) vendido en 2003; no registra inscripción como empleador; de los libros IVA no se registra movimiento desde 09/2002; no posee recibos de pago, ni cobros; declaró tener dos cajas de ahorro en Banco Bisel (Cruz Alta y Rosario) sin movimientos; no pudo precisar el detalle de los pagos realizados; fue declarado en quiebra el 04/07/2003; la Coop. Agrícola Ganadera de Monte Buey Ltda. declaró que el Señor Ruani no ha tenido cuenta corriente allí, ni ha realizado operaciones de compra-venta de cereales; exhibió un contrato de alquiler con el Sr. Brentan por un predio con "silo", siendo el mismo desconocido por la esposa del locador, quien también manifiestó que no existe espacio de almacenado de cereales.

Narvarte, Juan Carlos: La actividad declarada era la construcción, reforma y reparación de obras de infraestructura del transporte NCP; se encuentra incluido en la base Apoc desde el 25/04/2000; presentó las DDJJ de IVA de los períodos 01 a 12/2002 sin movimiento; no registra cuentas bancarias, ni acreditaciones; no registra inscripción como empleador; no posee bienes registrables; su esposa declaró que se dedicó al tratamiento de pozos negros hasta 02/2002.

Rattalino, Jose Miguel: La actividad declarada era el cultivo de soja, maíz, cría de ganado bovino; se encuentra incluido en la base Apoc desde el 17/03/2006; presentó DDJJ de IVA de los períodos 01 a 12/2002 con saldos, en su mayoría, a su favor; y en ganancias a favor del fisco en el ejercicio 2002, y a su favor en 2003, sin presentaciones en bienes personales; declaró que se dedica a los servicios de telefonía pública y productor agropecuario, alquilando en Bell Ville y Laborde, que contrata servicios de terceros para la recolección y siembra y que la producción de la cosecha 2004/5 fue entregada a Coop. Agricola Ganadera de Justiniano Posse Ltda. y Coop. Union de Justiano Posse Ltda., donde también adquiere insumos. Actúa, también, como comisionista del Sr. Rubén Navarro; posee ingresos bancarios por los períodos 2005/6 que no se condicen con las actividades declaradas; no registra propiedades, ni empleados; registra automotores con más de diez años de antigüedad.

Garialdi, Daniel Alberto: Su actividad declarada es la venta al por mayor de productos en general en almacenes y supermercados mayoristas desde 01/2000; se encuentra incluido en la base Apoc desde el 14/01/2004; no posee bienes registrables; no registra inscripción como empleador; posee CAI inválida; no coincide el domicilio declarado con el informado en la factura, en donde opera otra firma que se dedica a la venta de muebles; no respondió a la citación en su domicilio; no pudo ser ubicada la imprenta que supuestamente confeccionó las facturas; presentó DDJJ de IVA de los períodos 01 a 12/2002 con saldos a su favor y en ganancias y bienes personales no presento DDJJ; registra una cuenta corriente en el Banco Citibank con acreditaciones inferiores a las supuestas ventas; las retenciones informadas por LDC no habrían sido reconocidas por el proveedor.

Vigone, Héctor Hugo: Su actividad es la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales desde 07/2001; declaró trabajar como chofer de camiones, siendo su empleador el Sr. Torresi, Roberto y que nunca realizó la actividad declarada; el Sr. Torresi declaró que es chofer de su empresa hace siete años; posee un automóvil y un inmueble en Inriville, Córdoba; no posee maquinaría agrícola; no registra inscripción como empleador; presentó DDJJ de IVA de los períodos 01 a 09/2002 sin saldo y en los siguientes del 2002 con saldo a favor del fisco y en ganancias presentó DDJJ de los períodos 2002/3 en 09/2006.

Labari, Marcelo Carlos: Su actividad declarada es el cultivo de cereales excepto los forrajeros y las semillas NCP desde 01 a 10/2001. Se encuentra incluido en la base Apoc desde el 30/05/2006; no registra inscripción como empleador; en IVA registra presentaciones sin saldo o con saldo a su favor y en

ganancias con saldos poco significativos; no posee automotores, ni maquinarias agrícolas; no pudo ser localizado en los domicilios declarados; existe un contrato de arrendamiento de un inmueble rural en Colonia General Necochea, Departamenteo de 9 de Julio, desconocido por la sucesión del arrendador y otro en Firmat, Provincia de Santa Fe, que no se pudo corroborar con su titular; de las circularizaciones a los bancos y empresas con las que opero, se constató que en algunas ingresó sólo el importe del IVA; en el Nuevo Banco de Santa Fe posee una cuenta como cotitular con el Sr. Raúl Folgar, quien estaría vinculado a contribuyentes que serían prestanombres.

Agromix S.A.: Su actividad declarada es la venta al por mayor de cereales y cultivo de cereales excepto los forrajeros y las semillas NCP desde el 01/03/1999; se encuentra incluido en la base Apoc desde el 25/06/2004; sólo registra un camión; registra presentaciones de IVA en los períodos 01/2002 y 01/2003 con saldos poco significativos, al igual que en el impuesto a las ganancias; registra inscripción como empleador sólo hasta 09/2000; no coinciden las hectáreas mencionadas en el contrato de arrendamiento con las que surgen del Registro de la Propiedad Inmueble de la firma arrendadora; el contrato posee errores que denotan su falta de autenticidad; el estudio jurídico del arrendador informa que la firma no se condice con la de su cliente y que el mismo se encuentra ausentado del país desde principios del 2000; se encuentra en quiebra desde 1998, razón por la cual no podría haber realizado contrato alguno; el presidente de la firma hasta 09/2001 declara que no firmó el contrato.

Sergra S.R.L.: Su actividad declarada era servicios agrícolas; se encuentra incluida en la base Apoc desde el 27/09/2002; no pudo ser localizada; no registra inscripción como empleadora; no se encuentra incluida en el Registro de Operadores de Granos; presentó la DDJJ de IVA períodos 01 a 12/2002 con saldos poco significativos, la de ganancias del ejercicio 2000 en cero y en adelante ninguna, al igual que en bienes personales; no registra pagos realizados por impuestos desde el año 2001; no posee automotores, ni propiedades, como tampoco maquinaria agrícola; la imprenta no respondió a los requerimientos, siendo de una jurisdicción diferente a la declarada por el contribuyente.

Orson S.R.L.: Su actividad declarada fue el acopio y venta de cereales desde 1/1999; el domicilio declarado corresponde a una casa y la administración pareciera encontrarse en el domicilio que surge de las facturas; no surgen datos del propietario del campo en el contrato de arrendamiento; no posee empleados en relación de dependencia; no posee campos propios; su socio gerente hasta el año 2002 declaró que nunca realizó una venta y que el acopio de materiales lo efectuaba en Exaltación de la Cruz; quien ocupa el inmueble donde se encuentran los silos, declaró en ese momento que los mismos no estaban en uso desde hace tres años.

Olycer S.A.: Su actividad declarada es la venta al por mayor de cereales y semillas desde el 8/2001; se encuentra incluido en la base Apoc desde el 06/04/2006; no posee bienes registrables, ni personal; presentó DDJJ de IVA, períodos 01-12/2002 con saldos a favor del contribuyente y en ganancias, ejercicios 2002/3 sin impuesto a pagar; su director suplente desconoció a la firma, a la vez que declaró formar parte de la misma, junto con el director titular, a cambio de un dinero; el director titular confirmó lo dicho anteriormente.

Molinari, Guillermo Andrés: La Cámara competente confirmó lo resuelto por el Juzgado Federal de Tucumán N° 1 que determinó la asociación ilícita de este proveedor a través de la utilización de empresas fantasmas que actuarían como prestanombres a los fines de crear falsamente créditos fiscales en el IVA.

Pierobon, Hugo Gerardo: Posee automotores, propiedades y maquinaria agrícola; presentó DDJJ de IVA

períodos fiscales 01-12/2002 con saldos, en su mayoría, a favor del contribuyente y en ganancias, ejercicio 2002, son saldo a ingresar; registra inscripción como empleador; registra cuentas bancarias y acreditaciones; posee retenciones que exceden su capacidad operativa; los terrenos supuestamente arrendados no resultan aptos para cultivar; varias patentes que surgen de las cartas de porte informadas por LDC, no resultan ser camiones ni acoplados.

Semicer S.A.: Su actividad declarada fue la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales; registra un automotor con baja el 04/2000; presentó DDJJ de IVA en los períodos 01-12/2002 con saldo a favor y en ganancias por el ejercicio 2002 con saldo a favor del organismo; su presidente declaró que vendió el paquete accionario en 09/2002 y quien lo adquirió declaró que lo vendió en 02/2004, y que no realiza actividad desde el año 2000; quien resultaba ser el apoderado, Sr. Giachetti, declaró desconocer a la firma; y su otra apoderada, Sra. Gaytan, reconoció que la firma funcionaba con testaferros; no surgen registros conforme las cartas de porte presentadas por LDC.

Deer S.A.: Su actividad declarada fue la venta al por mayor y menor de abonos, fertilizantes y plaguicidas; sólo registró automotores; presentó DDJJ de IVA por los períodos 01/2001 a 01/2002 con saldos a su favor; registra inscripción como empleador; en el domicilio declarado funciona otra firma; no resulta propietaria de inmuebles, ni campos; según documentación aportada para obtener el alta en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, arrendaban dos campos, en donde sus arrendadores desconocieron la operación; varias patentes que surgen de las cartas de porte informadas por LDC, no resultan ser camiones ni acoplados.

Tal como surge del relato efectuado, el fisco nacional fundó razonablemente su postura, por lo que correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la veracidad de sus dichos, a fin de contrarrestar los del organismo fiscal.

Por tanto, y en mérito al método reconstructivo de valoración de la prueba, corresponde que este Tribunal aprecie el elenco probatorio de autos, con el fin de obtener el valor de convicción que -de acuerdo a las distintas posturas de las partes- pueda deducirse de su contenido. En este orden de ideas, cabe recordar que si bien cada medio de prueba es susceptible de valoración individual (a punto tal que pueda bastar sólo uno para resolver la cuestión), lo cierto es que, para llegar a la certeza de los hechos discutidos, es necesario contar con varios, en la medida que los colectados en sede administrativa no guarden estricta correspondencia con los producidos en esta instancia.

Debo señalar primeramente que el fisco, a través de su accionar y con la intención de llegar a la verdad jurídica objetiva, dictó una medida para mejor proveer con el objetivo de determinar el actuar de los “corredores” en las diferentes operaciones impugnadas. Así, conforme se desprende de los aa y de las resoluciones obrantes en autos (44/10 y 45/10), el organismo fiscal descartó aquellos ajustes iniciales en los cuales interpretó que los corredores actuaron como intermediarios. Para el resto, convalidó el ajuste realizado originalmente por la fiscalización.

Ahora bien, de acuerdo a la pericia contable obrante a fs. 1966/1971 presentada en forma conjunta por ambos profesionales, respecto de las operaciones con número de factura 0001-00007836 / 7827 / 7830 / 7833 / 8017 / 8108 / 8141 / 8138 / 817 correspondientes al proveedor impugnado Daniel Alberto Garibaldi, se encontraría probado, tanto el circuito físico de las mercaderías, como gran parte del circuito económico, en atención a los contratos-facturas-cartas de porte-órdenes de pago, etc. Advierto que, para completar el circuito, sólo era necesario la confirmación de los bancos, prueba que no pudo desarrollarse, según estas

entidades, debido al tiempo de guarda de la documentación establecido por el BCRA.

En consecuencia, considero que corresponde revocar el ajuste referido a las facturas correspondientes al proveedor antes señalado.

De igual manera, en referencia al proveedor Agropol S.A. (VIGNONE), la pericia contable obrante a fs. 1576/1595 demostró que se encuentra debidamente cumplido, también, con el circuito físico y financiero. Prueba de ello, resulta el oficio obrante a fs. 1485, en que la firma Agropol S.A., indicó que participó en las operaciones con LDC y Héctor Hugo Vigone. También advierto que el fisco no ajustó en el IG impugnando la deducción (vide fs. 826vta.), y se desprende que las mismas han sido informadas. Por todo ello, corresponde revocar el ajuste en el IVA en lo referido a las operaciones en las cuales participó (VIGNOGE) Agropol S.A. como corredor, con número de factura 52918 / 53077 / 53210 / 53209 / 52902 / 52904 / 52916 / 53357 / 53435 / 53476 / 53539.

Respecto del resto de las operaciones impugnadas, tengo para mí, que el organismo fiscal las impugnó sobre la base de una serie de indicios graves y concordantes, que debieron ser refutados acabadamente por la actora con prueba contundente e inequívoca, lo que claramente no ocurrió, por lo que corresponde confirmar los ajustes referidos a las operaciones del resto de los proveedores impugnados

IX. Que en cuanto a los intereses resarcitorios intimados, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que incurrió el contribuyente.

En cuanto a la posible existencia de un "error excusable" en el accionar de la actora, la CSJN ha revisado la doctrina de Fallos 304:203 donde expuso que: "*…si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario…que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta de la contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley lo puntualizó la Corte en otros precedentes…se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas"* (Fallos 323:1315).

En este sentido, más allá de la complejidad que pueda suponer la cuestión relativa a los "precios de transferencia", no encuentro que resulte suficiente para eximir a la actora del pago de los intereses liquidados.

Por ello, procede **confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados, con costas.**

X. Que respecto a la sanción impuesta en la Res. 87/06 (expte. 29.129-I), debo recordar que el ilícito de *omisión* de impuestos tipificado en el art. 45 de la ley 11.683, requiere la concurrencia de dos elementos: a) la omisión de pago del impuesto y, b) que ello sea a consecuencia de la presentación de una DDJJ inexacta

o por no haber sido presentada, requiriéndose una conducta *culposa* por parte del presunto infractor.

Tal como se expuso en los acápites anteriores, la actividad fiscalizadora derivó en ajustes, determinándose saldo a ingresar, coligiéndose que en la especie hubo una omisión en el pago del gravamen.

Ello así, a juicio del suscripto ha quedado acreditado el *elemento objetivo* de la figura en cuestión.

Resta analizar si se ha verificado en las presentes actuaciones el elemento subjetivo requerido por el art. 45 de la ley 11.683. La CSJN en autos "Casa Elen Valmi de Claret y Garello" (31/03/1999) al analizar la figura del artículo del 45, en lo que aquí interesa, sostuvo que: *"…si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca una sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*.

Por lo tanto, de las constancias de autos se advierte que la actora actuó de manera voluntaria y que no acreditó ningún factor o elemento concurrente que lo exima de responsabilidad.

Por todo lo expuesto, habiendo quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683 y la multa adecuadamente encuadrada y ponderada, **corresponde su confirmación, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto que antecede

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE:

1) Rechazar las excepciones de prescripción opuestas por la actora, con costas.

2) Confirmar parcialmente los ajustes practicados, sus intereses y la multa, en la proporción que corresponda, con costas según los respectivos vencimientos.

3) Ordenar al fisco nacional para que en el plazo de treinta (30) días reliquide los importes adeudados sobre la base de lo decidido en el presente.

Se deja constancia que el presente decisorio se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala "C", conforme lo dispuesto por el art. 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9na Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.11 15:40:06 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.11 15:53:49 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.11 15:53:49 -03:00