República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-23245568-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 6 de Marzo de 2026

Referencia: Sentencia - Expte N° 41.808-I caratulado "CACTUS ARGENTINA S.A. s/Recurso de Apelación"

AUTOS Y VISTOS:

El **Expte. 41.808-I** y sus acumulados caratulados **“CACTUS ARGENTINA S.A. s/Recurso de Apelación”.**

CONSIDERANDO:

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 91/106, 229/245 y 361/375 la firma CACTUS ARGENTINA S.A. interpuso sendos recursos de apelación contra las resoluciones emitidas por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la Administración Federal de Ingresos Públicos Dirección General Impositiva DGI-AFIP (hoy ARCA):

i) Nro. 310/2014 que le determinó de oficio la obligación en el Impuesto a las Ganancias correspondiente al periodo fiscal 2008 con un saldo a favor de contribuyente por la suma de pesos quinientos cincuenta y seis mil seiscientos setenta y cuatro con cincuenta y cinco centavos ($556.674,55) y que le determinó de oficio la obligación en el Impuesto a las Ganancias correspondiente al periodo fiscal 2009 en la suma de pesos ciento ochenta mil ochocientos cincuenta y cinco con sesenta y ocho centavos ($180.855,68) con más la suma de pesos trescientos tres mil trescientos cincuenta y cinco con veintiseis centavos ($303.355,26) en concepto de intereses resarcitorios. Finalmente, se aplicó una multa equivalente a tres (3) veces el impuesto evadido en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998) por el periodo fiscal 2009 en la suma de pesos quinientos cuarenta y dos mil quinientos sesenta y siete con cuatro centavos ($542.567,04).

ii) Nro. 311/2014 que le determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos fiscales 05/2008 a 06/2009 –todos incluidos-, en la suma de pesos sesenta y ocho mil quinientos cuarenta con ocho centavos ($68.540,08) con más la suma de pesos ciento veinticuatro mil cincuenta y tres con ochenta y dos

centavos ($124.053,82) en concepto de intereses resarcitorios, y se le aplicó una multa graduada en tres (3) veces el monto del tributo evadido en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998) por los periodos fiscales 02/2009 a 04/2009; por la suma de pesos doscientos cinco mil seiscientos veinte con veinticuatro centavos ($ 205.620,24)

iii) Nro. 312/2014 que le determinó de oficio la obligación impositiva frente al Impuesto a las Ganancias- Salidas no documentadas- por las erogaciones efectuadas en los meses 05/2008; 07/2008 a 09/2008 y 01/2009 -todo incluido- por la suma de pesos doscientos veintisiete mil quinientos noventa y dos con ochenta y dos centavos ($227.592,82) con más la suma de pesos cuatrocientos treinta y ocho mil novecientos ochenta y seis con cincuenta y dos centavos ($438.986,52) en concepto de intereses resarcitorios. Finalmente, se aplicó una multa en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998) en la suma de pesos seiscientos ochenta y dos mil setecientos setenta y ocho con cuarenta y seis centavos ($682.778,46).

En primer lugar, la recurrente manifiesta que es una empresa dedicada a la actividad de engorde de ganado a corral (*feed lot*). Dicha actividad se desarrolla en sus instalaciones ubicadas en la ciudad de Villa Mercedes, provincia de San Luis, las cuales están destinadas al engorde de hacienda de propiedad de la compañía, así como también de terceros que contratan los servicios de la actora.

El Fisco Nacional procedió a impugnar las operaciones comerciales de los proveedores a saber: i) AGRO NUEVO CEREALES S.A (C.U.I.T. N° 30-68838805-4), ii) AIMOCER S.R.L. (C.U.I.T. N° 30-70909270-3), iii) CAGLIERI FEDERICO TOMAS Y CAGLIERI SEBASTIAN FEDERICO SOCIEDAD DE HECHO (C.U.I.T. N° 30-70715757-3) y iv) POLITANO CEREALES S.A. (C.U.I.T. N° 30-70850382-3).

La actora se agravia, en primer lugar, respecto de las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional a las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA), al Impuesto a las Ganancias y a las salidas no documentadas. Sostiene que los créditos fiscales derivados de las facturas emitidas por los proveedores observados fueron legítimamente computados, dado que las operaciones comerciales que los sustentan son reales y debidamente respaldados por la documentación correspondiente

En tal sentido hace saber que las facturas le fueron entregadas en respaldo de las operaciones y que las habría recibido de buena fe como sustento real y la efectiva entrega de la mercadería bajo estudio (kilogramos de maíz), por lo cual tornaría inviable la pretensión de aplicar los ajustes bajo trato.

Sostiene que las operaciones habrían existido tanto en el plano material como formal, por lo cual el crédito fiscal que deriva de las mismas sería real. Sin embargo, el Fisco Nacional lo estaría responsabilizando por los incumplimientos de los proveedores.

Hace saber que "..*No puede ser tomada como inválida documentación existente ya que cumple con todos los requisitos legales y fiscales establecidos por las normativas vigentes y así como tampoco puede ser considerada inválida la documentación que respalda la realidad económica de los hechos que verdaderamente sucedieron, es decir, traslados de mercadería y movimientos bancarios constatados por las Entidades Bancarias intervinientes*"(sic).

Alega que, al momento de concertar las operaciones con los proveedores observados, habría consultado la base E-Apoc del Fisco Nacional, sin que surgiera en ese momento inconsistencia alguna.

Por lo cual, argumenta que calificar de inválida a la documentación aportada, es un grave error por parte del Fisco Nacional, al respaldar sus argumentaciones en la presunción de que los proveedores en cuestión son considerados como apócrifos.

Hace saber que CACTUS ARGENTINA S.A. cumplió con todas sus obligaciones y esto lo habilita a computar el gasto en el Impuesto a las Ganancias y el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado.

Manifiesta que atento no existir la infracción imputada por el Fisco Nacional a las resoluciones apeladas en el presente expediente bajo análisis, no corresponde la aplicación de las multas impuestas bajo los términos de los artículo 46 y 47 inciso b) de la Ley 11.683.

Finalmente se agravia por la aplicación de los intereses resarcitorios a los que considera improcedentes, dado que manifiesta que ha cumplido con todas las obligaciones fiscales y comerciales que tenía a su cargo.

Cita jurisprudencia, acompaña prueba documental y ofrece pruebas pericial contable e informativa. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

II. Que fs. 116/133, 250/265 y 387/402 la representación fiscal contestó los recursos.

Por las razones de hecho y de derecho que invoca, ratifica las determinaciones de oficio requiriendo sus confirmaciones, con costas al apelante. Citó jurisprudencia, acompañó los antecedentes administrativos y efectuó reserva del Caso Federal.

III. Que a fs. 404 obra la sentencia de este Tribunal por la que decidió acumular los expedientes N° 41.809-I y N° 41.810-I al N° 41.808-I.

Que, a fs. 422, se ordenó la apertura a prueba de la presente causa haciendo lugar a la prueba informativa y a la pericial contable.

A fs. 426 obra el diligenciamiento del oficio dirigido al Banco de Santa Fe S.A. y a fs. 463/464 consta la respuesta del citado oficio.

A fs. 436/448 obra el informe pericial y a fs. 452/454 obra la impugnación al informe respectivo por parte del Fisco Nacional y fs. 457 la contestación de la impugnación planteada.

Que a fs. 498 se clausura el período probatorio.

Que a fs. 510 se ordena poner los autos para alegar. A fs. 515/521vta. presenta su alegato el Fisco Nacional, en tanto que la parte actora a fs. 530/536.

Que visto el estado de autos, a fs. 504 se elevan a consideración de la Sala “B” y a fs. 545 se ponen para el dictado de sentencia.

IV. Que en primer lugar, corresponde adentrarnos en el análisis del fondo de la cuestión, exponiendo en primera instancia las constancias obrantes en las actuaciones administrativas que sustentan los ajustes proyectados por el Fisco Nacional.

Para ello, y en servicio de una mayor claridad expositiva, es dable detallar -primeramente- los indicios que llevaron al Fisco Nacional a impugnar las operaciones atribuidas a los proveedores que declaró la recurrente.

Que, dentro de los antecedentes administrativos acompañados, obra agregado el Informe Final de Fiscalización emitido en el marco de la Orden de Intervención N° 620.185, en el cual se expone que, a partir de la información relevada en el curso de las diversas fiscalizaciones realizadas a distintos proveedores de la actora, se determinó que una parte significativa de ellos no evidenciaba capacidad económica.

Que la actora es una sociedad anónima que se encuentra inscripta en las siguientes actividades económicas: “Engorde en Corrales (Código N° 12112), “Invernada de ganado bovino excepto el engorde en corrales (Código N° 12113), y “Venta al por mayor en cereales” (Código N° 512111). En cuanto al cierre de ejercicios comerciales opera el 30 de junio de cada año.

Del informe de verificación surge que se realizó un minucioso análisis de los proveedores que se encontraban registrados en el libro IVA compras aportado por la parte, donde se detectaron, a través de consultas efectuadas a las bases informáticas del Organismo Fiscal, proveedores que estaban incluidos en su Base E-Apoc: AGRO NUEVO CEREALES S.A (C.U.I.T. N° 30-68838805-4), AIMOCER S.R.L. (C.U.I.T. N° 30-70909270-3), CAGLIERI FEDERICO TOMAS Y CAGLIERI SEBASTIAN FEDERICO SOCIEDAD DE HECHO (C.U.I.T. N° 30-70715757-3) y POLITANO CEREALES S.A. (C.U.I.T. N° 30-70850382-3).

A continuación se exponen los datos más relevantes de cada proveedor, los cuales obran en extenso en el informe final que obra en el expediente administrativo:

1) AGRO NUEVO CEREALES S.A. (C.U.I.T. N° 30-68868805-4)

Con relación a este proveedor, la verificación actuante detectó dos (2) facturas:

i) Factura “A” N° 0001-00001784 de fecha 17/12/2008 sobre la cual se realizaron las siguientes consideraciones:

-De la operación registrada por CACTUS ARGENTINA S.A. en el libro IVA COMPRAS, surge que la mercadería habría sido vendida por AGRO NUEVO CEREALES S.A., por la cantidad de cuatrocientas (400) toneladas de maíz tipo duro, origen de la mercadería: Zona rural Río Cuarto Córdoba; destino zona rural Villa Mercedes San Luis.

-El proveedor no contestó los requerimientos de circularización enviados a todos los domicilios existentes (fs. 1/15 Cpo. Circularización a proveedores apócrifos).

- La parte actora aportó la orden de pago N° 14001711 que obra a fs. 307 del Cpo. principal de las

actuaciones N° 2 del Impuesto a las Ganancias; donde informó que la factura del proveedor se habría cancelado mediante cheque Bank Boston N° 000050920599, aportando además copia del extracto bancario del Standard Bank (Ex Boston) correspondiente a la C/C en pesos N° 0931/02105626/38(CACTUS), en fecha 13/01/2009 se registró el débito correspondiente a un cheque pagado por cámara por un importe de $ 132.000 (fs. 323 del Cpo. Circularización a proveedores).

- De acuerdo a lo precedentemente citado, el Fisco Nacional circularizó a los bancos mencionados a los efectos de que informen sobre lo mencionado precedentemente. A lo cual, el Banco Standard Bank informó que el valor fue endosado por el Señor Atilio Rojas en su carácter de presidente de AGRO NUEVO CEREALES S.A, a favor de la ASOCIACION MUTUAL EMPLEADOS DEL SUR, y a su vez habría sido depositado en el Banco Nación Sucursal Río Cuarto el día 12/01/20209. (fs. 1/15 Cpo. N° 1 de Circularizaciones bancarias).

- A fs. 310/322 del Cpo. actuaciones principales N° 2 de Impuesto a las Ganancias, obran trece (13) cartas de porte a saber: 0003-05967687; 05967689; 05967690; 05976993; 05967694; 05967697; 05967698; 05967706; 05967748; 05967751; 05967752; y 0001-47901826, las que están relacionadas con la factura bajo análisis, en las cuales figura como remitente/productor la firma OCASO S.A. C.U.I.T. N° 30-71037104-7; y una carta de porte relacionada con la factura citada, en la cual obra como remitente/ productor agropecuario la firma CINGOLANI MIGUEL ANGEL. De la sumatoria de los kilogramos netos de las trece cartas de porte se vislumbra la suma total de 401,35 toneladas, en contraposición a lo facturado por el proveedor a razón de 400 toneladas.

- Con relación a los remitentes OCASO S.A. y CINGOLANI MIGUEL ANGEL, los citados figuran en la base E-Apoc en calidad de proveedor apócrifo- sin capacidad económica-. Sin perjuicio de lo expuesto, fueron remitidas las circulaciones respectivas a cada proveedor a los domicilios existentes en la base de datos- no recibiendo el Organismo Fiscal respuesta alguna a lo solicitado (fs. 92/119 Cpo. Circularizaciones proveedores apócrifos).

Con relación a la factura bajo análisis -Factura “A” N° 001-00001784-, el Fisco Nacional circularizó a los transportistas consignados en las citadas cartas de porte; contando con las siguientes consideraciones:

i) BARBERIS GABRIEL C.U.I.T. N° 20-16927906-4 (fs. 199/215 Cpo. 1 y 2 de Circularizaciones a transportistas), manifestó en la multinota de fecha 22/12/2011 haber retirado cereal (maíz) de campos de la zona rural de Río Cuarto (Córdoba) sin poder especificar lugar exacto, con destino a un campo, cuyo establecimiento se llamaba Cactus. Con relación a la carta de porte 3-05967698 de fecha 09/12/2008 correspondiente a 30.280 kilogramos netos de maíz duro, supuestamente transportados también a nombre de AGRO NUEVO CEREALES S.A. desde la zona rural de Río Cuarto hacia la zona de Villa Mercedes San Luis, hasta el establecimiento CACTUS. En la citada carta de porte se consigna como chofer al Sr. Héctor Castro (C.U.I.L. 20-14706844-2) que no se encuentra incorporado en la nómina de empleados informada por BARBERIS (fs. 65/81 Cpo. Análisis Catas de Porte y fs. 317 Cpo. Principal Ganancias N° 2).

ii) POLONI CELSO C.U.I.T. N° 20-06647884-2 (fs. 216/228 del Cpo. N° 2 y N° 4 Circularizaciones a transportistas) mediante nota de fecha 20/12/2011 manifestó no haber realizado operaciones durante el

periodo 01/07/2007 al 30/06/2009, por lo que no presentó documentación alguna.

iii) CARDETTI ADRIANA C.U.I.T. N° 27-14788828-2 (fs.229/239 del Cpo. N° 2 Circularizaciones a transportistas), no brindó información alguna; fue notificado en 2 oportunidades a los respectivos domicilios consignados.

iv) ZACCHETTI VICTOR C.U.I.T N° 20-06658495-0 (fs. 240/249 del Cpo. N° 2 Circularizaciones a transportistas) en su nota de fecha 19/12/2011, manifestó no haber realizado en el periodo solicitado por el Organismo Fiscal -01/07/2007 al 30/06/2009- ningún servicio de transporte contratado por la firma AGRO NUEVO CEREALES S.A.

v) SOSA RAMON C.U.I.T. N° 20-06550535-6 (fs. 250/262 del Cpo. N° 2 y 5 Circularizaciones a transportistas) a través de la nota fecha 22/12/2011 manifestó no haber encontrado en sus registros ninguna operación con la firma AGRO NUEVO CEREALES S.A. en el periodo 01/07/2007 al 30/06/2009.

vi) DAMIANI GABRIELA C.U.I.T N° 27-24724842-6 (fs. 268/284 del Cpo. N° 2 Circularizaciones a transportistas) mediante la nota de fecha 23/12/2011 manifestó que no ha prestado servicios de transporte a la firma CACTUS ARGENTINA S.A. durante los periodos solicitados como así tampoco se encontraba la citada registrada en la nómina de clientes.

vii) PAGLIONE JAVIER C.U.I.T. N° 23-26462206-9 (fs. 285/300 del Cpo. N° 2 Circularizaciones a transportistas) fue circularizadó en dos (2) oportunidades sin brindar respuesta al requerimiento efectuado por el Organismo Fiscal.

viii) PROFERA HNOS C.U.I.T. N° 30-64795007-4 (fs. 301/321 del Cpo. N° 2 Circularizaciones a transportistas) manifestó haber realizado dos operaciones contratadas por la firma AGRO NUEVO CEREALES S.A., cuyo destinatario fuera la firma CACTUS ARGENTINA S.A., de acuerdo a carta de porte N° 003-5967695 de fecha 15/12/2008 y N° 003-05967752 de fecha 16/12/2008, siendo que la primera de las citadas no puede vincularse a ninguna factura de compra del proveedor AGRO NUEVO CEREALES SA ni tampoco coincide con el resto de los comprobantes aportados por CACTUS ARGENTINA S.A.

ii) Con respecto a la factura “A” N° 0001-00001793 de fecha 26/12/2008 la actora informó que “… *no aporta, ni exhibe original d dicha factura por no encontrarla en sus archivos*..” (sic). Aporta únicamente la orden de pago N° 14001733 a fs. 324 del Cpo. principal actuaciones N° 2 Impuesto a las Ganancias, y el extracto bancario de fs. 325 del mismo cuerpo de antecedentes. No acompañó documentos respaldatorios de dicha compra como ser remitos, guías, cartas de parte, recibos, etc.; a los efectos de validar la veracidad de la citada operación.

- Independientemente de lo señalado precedentemente, el citado comprobante fue registrado por CACTUS ARGENTINA S.A. en su libro IVA COMPRAS (fs. 187 Cpo. N° 1 de Ganancias).

- El Fisco Nacional circularizó al proveedor AGRO NUEVO CEREALES S.A., a todos los domicilios existentes en la consulta de su sistema tributario – Padrón del Contribuyente- sin obtener respuesta a lo solicitado en las respectivas intimaciones (fs. 1/15 del Cpo. Circularizaciones proveedores apócrifos).

-El proveedor AGRO NUEVO CEREALES S.A. se encuentra cargado en la base E-Apoc bajo la condición “con irregularidades en la cadena de comercialización” lo cual surge de la O.I. N° 389.394 (fs. 1 y 111 del Cpo. AGRO CEREALES S.A. N° 1); no ha sido localizado el asiento de las operaciones, permanentes cambios de domicilio, celebración de contratos de Venta de Cereales a Futuro, con empresas cuyos apoderados no existen (fs. 114/115 Cpo. Antecedentes N° 1 AGRO NUEVOS CEREALES S.A.).

2) AIMOCER S.R.L. (C.U.I.T. N° 30-70909270-3)

Con respecto a este proveedor, el personal investigador hizo saber en su informe una (1) factura (aunque sin identificar su número ni tipo de comprobante).

De acuerdo a la información suministrada por la actora informó la factura “A” N° 0003-00000265 (por cuenta y orden de terceros) de fecha 04/09/2008; de la cual como consecuencia de la verificación efectuada por el Organismo Fiscal surgen las siguientes consideraciones:

i) La factura habría sido emitida por PUERTOS S.R.L. CUIT N° 30-70835722-3 por cuenta y orden de AIMOCER S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70909270-3 por un importe de $ 60.089,40 + IVA al 10,5 % de $ 6.309,39, con detalle factura “Granel” a razón de 150.600 kilogramos, con un importe total de factura $ 66.398,79 (fs. 280 Cpo. actuaciones N° 2 Ganancias).

ii) El comprobante citado precedentemente, tendría una retención de IVA RG 1394 N° 00000841 de fecha 15/09/2008 por un importe de $ 4.807,15. El crédito fiscal proveniente de tal operación fue computado en el mes de septiembre de 2008 por CACTUS ARGENTINA S.A., en sus ddjj de I.V.A., y en el ejercicio comercial 2009 en el impuesto a las Ganancias.

iii) La firma PUERTOS S.R.L. le habría emitido a CACTUS ARGENTINA S.A. la factura “A” N° 001-00012725 de fecha 04/09/2008 como “factura por cuenta propia”, con el concepto “nuestra comisión”, por un importe total de $ 727,08 (IVA incluido), operación que se hallaría relacionada con la factura “A” N° 0003-00000265 emitida por AIMOCER S.R.L. (FS. 290 Cpo. actuaciones N° 2 Ganancias).

iv) La empresa AIMOCER S.R.L. fue circularizada por el Fisco Nacional a todos y cada uno de los domicilios existentes en la consulta de sistemas tributarios – padrón del contribuyente-, sin emitir respuesta al requerimiento efectuado.

v) La firma PUERTOS S.R.L. informó en carácter de declaración jurada y mediante nota presentada en fecha 23/12/2011, que en su carácter de corredor de cereales realizó por un lado la operación de fecha 20/08/2008 con el cliente FORESTELLO OSVALDO PABLO y MARCOS LUIS, y por otro con fecha 01/09/2008 con el cliente AIMOCER S.R.L. (fs. 43 del Cpo. Proveedores Apócrifos).

vi) Que conforme informó el Socio Gerente de PUERTOS S.R.L., el Sr. Juan Pablo Galleano, dicha operación se habría realizado mediante la factura N° 0003-00000265 de fecha 04/09/2008, coincidiendo las fechas e importes facturados con lo registrado por CACTUS AGENTINA S.A. Asimismo, PUERTOS S.R.L., manifestó haber percibido el cheque N° 50225107 por un importe de $ 58.376,49 obra una copia del mismo, aclarando que al ser una operación por cuenta y orden de terceros, ya que actúan como intermediarios, la misma no se registra en sus libros de IVA. Se deja constancia que la firma PUERTOS

S.R.L., si bien acompañó la documentación antes detallada, no aportó carta de porte alguna, a modo de respaldo de la mercadería vendida mediante la factura N° 003-00000265, de modo tal que no se pudo validar el traslado de la mercadería en cuestión atento falto de exhibición de la respectiva documentación.

vii) CACTUS ARGENTINA S.A. aportó cinco (5) cartas de porte N° 0001-48082617, 48082616, 48073197, 48073198 y 48082615, las que se relacionan con la factura de AIMOCER S.R.L. en las cuales figura como remitente/productor agropecuario el Señor MIGUEL ANGEL CINGOLANI, C.U.I.T. N° 20-06559652-1 (fs. 281/285 Cpo. N° 2 Impuesto a las Ganancias).

viii) De lo manifestado precedentemente; y atento que no pudieron cotejarse las cartas de porte aportadas por CACTUS ARGENTINA S.A. con lo informado por PUERTOS S.R.L., dado que ésta no solo no puso a disposición de la inspección las cartas de porte vinculadas a las facturas de venta por cuenta y orden de AIMOCER S.R.L., sino que el remitente /productor agropecuario MIGUEL ANGEL CINGOLANI mencionado en el punto vii) de la presente, figura como proveedor apócrifo en la base E-Apoc del Organismo Fiscal. Este remitió requerimientos al Señor CINGOLANI; sin haber obtenido respuesta a los mismos.

ix) Fueron circularizados cada uno de los transportistas consignados en las cartas de porte que están vinculadas con la factura “A” N° 0003-00000265 de AIMOCER S.R.L.; con las siguientes consideraciones a saber:

- DALI SERVICIOS AGROPECUARIOS S.A. C.U.I.T. N° 30-71023178-4 (fs. 109/129 Cpo. Circularizaciones a Transportistas N° 1), informó que para el periodo 01/07/2007 al 30/06/2009 no realizó servicios de fletes contratados por CINGOLANI MIGUEL ANGEL cuyo destino fuera la empresa CACTUS ARGENTINA S.A.

- SALA RAUL C.U.I.T N° 20-12050328-7 (fs. 130/140 del Cpo. Circularizaciones a transportistas N° 1), manifestó con nota de fecha 29/12/2011 que por el periodo 01/07/2007 al 30/06/2009 no realizó fletes, ni ninguna otra operación contratado por el Sr. CINGOLANI MIGUEL ANGEL para la firma CACTUS ARGENTINA S.A., aunque agrega que sí realizó un flete contratado y abonado por la firma FORESTELLO PABLO Y MARCOS, retirando 30.260 kilogramos de maíz con destino a la empresa CACTUS ARGENTINA S.A. en zona rural de Villa Mercedes San Luis, transportada con carta de porte N° 47984975 (no obra en las actuaciones), e indicó que no recuerda el medio de pago con que se canceló la factura “A” N° 0001-000000316 por el servicio prestado a la firma Forestello Pablo y Marcos(fs. 138 del Cpo. Circularizaciones a transportistas N° 1).

- FORESTELLO RAUL C.U.I.T. N° 20-08625280-6 (fs. 141/161 Cpo. De Circularizaciones a Transportistas N° 1), manifestó en fecha 16/01/2012 que transportó 33.920 kilogramos de maíz, habiendo retirado dicha mercadería de la zona rural Guampacha, con destino al Feedlot CACTUS, Villa Mercedes San Luis, pero que quien remitió la mercadería trasladada, fue justamente el Señor MIGUEL ANGEL CINGOLANI, que la factura fue abonada en efectivo sin indicar quien la abonó (Proveedor E-Apoc “sin capacidad económica”).

- BUDINI WALTER C.U.I.T. N° 20-23452073-4 (fs. 162/176 Cpo. Circularizaciones a transportistas N° 1; manifestó en fecha 20/01/2012 en carácter de declaración jurada, que no realizó servicios de transporte

contratado por CINGOLANI MIGUEL ANGEL durante el periodo 01/07/2007 al 30/06/2009 cuyo destinatario fuera CACTUS ARGENTINA S.A.

-TELLERIA HORACIO J. Y OTRO SOCIEDAD DE HECHO C.U.I.T. N° 30-63913305-9 (fs. 177/198 Cpo. Circularizaciones a transportistas N° 1) manifestó en carácter de declaración jurada; que no realizó servicios de transporte durante el periodo 01/07/2007 al 30/06/2009 cuyo destinatario fuera CACTUS ARGENTINA S.A.

x) El proveedor bajo análisis AIMOCER S.R.L. fue cargado en la base E-Apoc motivo "sin capacidad económica", "*.. ni los socios ni la sociedad poseen capacidad económica ni financiera prima facie, para desarrollar el movimiento que se observa a partir del mes de octubre de 2007 ..* (fs. 61 Cpo. Actuaciones APOC Aimocer S.R.L.).

El citado proveedor fue incorporado por O.I. N° 350259 (Fiscalización N° 1 – Río Cuarto) a la base E-Apoc por motivo "sin capacidad económica", informa que la mayoría de los productores y acopiadores con las que opera la empresa AIMOCER S.R.L. se encuentran suspendidos o excluidos del registro Fiscal de Operadores de Granos (fs. 65 Cpo. Actuaciones APOC AIMOCER S.R.L.).

xi) Solicitaron a la Municipalidad de Bell Ville que informe sobre la habilitación de AIMOCER S.R.L, la cual informa que no se encuentra inscripta en el Registro Municipal de Comercio Industria y Servicios (fs. 22 y 54 Cpo. Actuaciones APOC Aimocer S.R.L.).

3) CAGLIERI FEDERICO TOMAS Y CAGLIERI SEBASTIAN FEDERICO SOCIEDAD DE HECHO (C.U.I.T. N° 30-70715757-3).

En cuanto al presente proveedor, se detectó una operación de acuerdo a la documentación aportada por la actora– compra/venta liquidación N° 0001-47256557- de fecha 08/07/2008, la cual llevó anexada la carta de porte N° 0001-47256557 con fecha de vencimiento 18/11/2008, donde consta como productor agropecuario el proveedor bajo estudio (fs. 261/262 Cpo. N°2 Impuestos a las Ganancias).

De acuerdo a la información aportada por CACTUS ARGENTINA S.A., el comprobante mencionado precedentemente se halló registrado en el subdiario IVA COMPRAS de la empresa, en el mes de julio de 2008.

Como consecuencia del análisis de la citada operación de compra/venta, se informó lo siguiente:

i) El proveedor habría vendido a CACTUS ARGENTINA S.A. la cantidad de 12.630 kilogramos de maíz tipo consumo. El importe neto $ 5.822,43, IVA tasa 10.5%, $ 611,36; Retención de IVA $ 465,79; Retención Ingresos Brutos $ 72,78. El origen de la mercadería sería zona rural Villa Mercedes Partido de Pedernera San Luis, destino Ruta Provincial 2B, Villa Mercedes Partido de Pedernera, San Luis.

ii) Dicha operación fue registrada por CACTUS ARGENTINA S.A. en su libro IVA COMPRAS, computándose el crédito fiscal que sería proveniente de tal operación en sus ddjj de IVA en el mes de julio de 2008; y en el Impuesto a las Ganancias, computando tal operación en ejercicio comercial 2009.

iii) La empresa CAGLIERI FEDERICO TOMAS Y CAGLIERI SEBASTIAN SOCIEDAD DE HECHO,

fue circularizada a todos y cada uno de los domicilios existentes en la consulta del sistema tributario fiscal, sin obtener respuesta (fs. 60/73 del Cpo. Circularización proveedores E-Apoc).

iv) CACTUS ARGENTINA S.A. aportó las Ordenes de pago ZP N° 140000225 y 226 (fs. 259/260 Cpo. N° 2 Impuesto a las Ganancias), ambas de fecha 23/07/2008, donde consta que el pago se realizó mediante cheques del Bank Boston NA números 000050224931 por $ 5.749,65 y 000050224932 por $ 145.57; aportando además copia de extractos bancarios del Standard Bank (ex Boston) correspondiente a la C/C en pesos N° 0931/02105626/38 propiedad de CACTUS ARGENTINA S.A, en la cual con fecha 31/07/2008 se visualizan dos débitos por las sumas antes indicadas bajo el concepto "cheque pagado por cámara 24931 y 24932" (fs. 363 y 264 Cpo. Circularizaciones bancarias).

v) Las entidades bancarias Bank Boston y Standard Bank fueron circularizadas, de lo cual surgen las siguientes consideraciones:

-El cheque N° 50224931 habría sido cobrado con fecha 30/07/2008 por la sociedad de hecho CAGLIERI FEDERICO TOMAS Y CAGLIERI SEBASTIAN FEDERICO por la suma de $ 5.749,65 (fs. 20 Cpo. Circularizaciones bancarias N° 1)

- En cuanto al cheque N° 5022432, Standard Bank informó que no cuenta en sus archivos con dicho valor, y que para el caso en particular ha sido nombrado depositario el Banco Galicia y Buenos Aires (fs. 14 del Cuerpo Circularizaciones bancarias N° 1).

-El Banco Galicia y Buenos Aires S.A. informó que el cheque en cuestión había sido depositado en la cuenta corriente especial N° 9759-2478176-2 del Banco Galicia Sucursal Río Cuarto de CAGLIERI FEDERICO TOMAS Y CAGLIERI SEBASTIAN FEDERICO SOCIEDAD DE HECHO.

vi) La firma CELARE S.R.L. fue circularizada atento hacer sido consignado como posible empresa transportista en la carta de porte N° 0001-472865668, que estaría vinculada a la factura del proveedor CAGLIERI FEDERICO TOMAS Y CAGLIERI SEBASTIAN FEDERICO SOCIEDAD DE HECHO, sin obtener respuesta a lo solicitado (fs. 94/108 Cpo. Circularizaciones a transportistas).

vii) Surge de las actuaciones que la carga del presente proveedor a la base E-APOC, motivo "sin capacidad económica" (fs. 44/52 Cpo. Proveedores E-Apoc). De a OI. N° 358925 (Fiscalización N° 1 Río Cuarto), surge que no obra respuesta a los requerimientos efectuados por el Fisco Nacional, no poseen campos propios ni posee contratos de arrendamiento o cualquier otro tipo de contrato (fs. 38/48 del Cpo. de Actuaciones E-Apoc)

4) POLITANO CEREALES S.A. (C.U.I.T. N° 30-70850382-3)

En relación con el presente proveedor, cabe destacar, a los fines de analizar las circunstancias que motivan el ajuste de referencia, las siguientes facturas tipo "A":

a. N° 0001-00001366 de fecha 05/05/20008 (fs. 202 Cpo. N° 2 Impuesto a las Ganancias).
b. N° 0001-00001377 de fecha 09/05/20008 (fs. 212 Cpo. N° 2 Impuesto a las Ganancias).
c. N° 0001-00001696 de fecha 24/07/2008 (fs. 223 Cpo. N° 2 Impuesto a las Ganancias).
d. N° 0001-00001716 de fecha 29/07/2008 (fs. 250 Cpo. N° 2 Impuesto a las Ganancias).

En base a los elementos suministrados por CACTUS ARGENTINA S.A., el Organismo Fiscal observó que tales comprobantes se hallaban registrados en el subdiario IVA COMRPAS de la empresa, en el mes de mayo de 2007 (las dos primeras a-b) y en el mes de julio de 2008 (las dos restantes c-d).

a) Con respecto a la factura “A” N° 0001-00001366 de fecha 05/05/2008, se hace saber lo siguiente:

-La mercadería habría sido vendida por POLITANO CEREALES S.A. a CACTUS ARGENTINA S.A. refiere a 142,44 toneladas de maíz Neto Gravado $ 67.089,24, IVA tasa al 10, 5 % $ 7.044,37;con un total de factura de $ 74.133,61.

- El citado comprobante fue registrado por CACTUS ARGENTINA S.A. en su libro IVA COMPRAS respectivo.

- El crédito fiscal de la citada operación fue computado en el mes de mayo de 2008, en sus ddjj de IVA, y en el ejercicio comercial 2008 en el impuesto a las Ganancias.

- Se circularizó al presente proveedor, a cada uno de los domicilios existentes sin obtener respuesta al requerimiento cursado.

- CACTUS ARGENTINA S.A. aportó las órdenes de Pago ZP N° 1400003105 y 3106 ambas de fecha 16/05/2008, por la cual la factura se habría cancelado mediante cheques Bank Boston N° 000049137708 y 000049137709, aportando además copia del extracto bancario del Standard Bank (ex Boston) correspondiente a la C/C en pesos N° 0931/02105626/38 siendo titular CACTUS ARGENTINA S.A.; en fecha 20/05/2008 se visualizó un debito correspondiente a un cheque pagado por cámara 49137708 por un importe de $ 65.148,84. Asimismo, con fecha 26/05/2008, se visualiza un débito correspondiente a otro “cheque pagado por cámara 49137709” por un importe de $ 1.677,23 (fs. 200/207 Cpo. N° 2 Impuesto a las Ganancias).

- La entidad bancaria Bank Boston - Standard Bank fue circularizada por el Organismo Fiscal, el cual informó lo siguiente:

i) El cheque 000049137708 por un importe de $ 65.148,84, la entidad informó que el citado valor habría sido cobrado con fecha 19/05/2008 por el Señor MANZANERO MARCOS G., quien revestía el carácter de Presidente de POLITANO CEREALES S.A. (fs. 16 Cpo. Circularizaciones a entidades bancarias N° 1).

ii) Con relación al cheque N° 000049137709 por un importe de $ 1677,23, el Standard Bank hizo saber que dicho valor no obra en sus registros, que es el Banco de Santa Fe quien ha sido nombrado como entidad financiera depositaría. Por tal motivo, el Organismo Fiscal circularizó a ésta última entidad, quien informó a la inspección que el cheque en cuestión habría sido emitido por la empresa REPUESTOS DE SANTA FE S.A. por un importe de $ 4.000 con fecha 25/01/2011, lo cual no guarda relación alguna en cuanto a importes y fecha de pago del cheque con la operación bajo análisis (fs. 14 53/54 del Cpo. Circularizaciones bancarias N° 1).

-La actora aportó 3 (tres) cartas de porte, que estarían relacionadas con la factura en cuestión, a saber: cartas de porte N° 0003-05355955; 05355957 y 05355959. En las mismas figura como remitente /acopiador consignatario la firma POLITANO CERELAES S.A., siendo que la mercadería se refiere a

maíz duro, y solo de la primera de las cartas de porte se desprende que el Origen de la mercadería sería la zona rural Río Cuarto Córdoba y el destino de la misma sería la zona rural Villa Mercedes San Luis. Asimismo, se observa que las cartas de porte han sido suscriptas al pie de las mismas, no se identifica con claridad a quien corresponde la firma del perito recibidor.

- Dos empresas fueron circularizadas; que serían los transportistas consignados en las cartas de porte que estarían vinculadas a la factura "A" N° 0001-00001366 (a) de POLITANO CEREALES S.A., a saber: OLMOS CARMEN TERESA y NUGGET S.R.L., manifestando la primera de ellas mediante su Nota de fecha 12/12/2011 "… *que durante el periodo solicitado, esto es 01/07/2007 al 30/06/2009, ambos inclusive, NO se han realizado ningún tipo de operaciones comerciales (ni de ventas ni de compras) con la entidad a la que se hace referencia, es decir CACTUS ARGENTINA S.A. con C.U.I.T N° 30-69685615-6-6.."(sic)* (Cpo. Circularizaciones a transportistas N° 3).

- Por otro lado, se deja constancia de que la firma NUGGET S.R.L., no ha respondido ninguna de las misivas cursadas, no reiteradas por el Organismo Fiscal (fs. 1/14 Cpo. Circularizaciones a transportistas N° 1).

b) Con respecto a la factura "A" N° 0001-00001377 de fecha 09/05/2008, se informa lo siguiente:

-La mercadería habría sido vendida por POLITANO CEREALES S.A a CACTUS ARGENTINA S.A. por el concepto de 145,10 toneladas de maíz, neto gravado $ 68.342,20, IVA tasa al 10,5 % $ 7.175,92 y con un total de factura de $ 75.518,02.

-Dicho comprobante fue registrado por CACTUS ARGENTINA S.A. en su libro IVA COMPRAS.

- El crédito fiscal sería proveniente de tal operación, computado en el mes de mayo de 2008 por la actora, en sus ddjj de IVA, y en el ejercicio comercial 2008 en el Impuesto a las Ganancias.

-La actora aportó las Ordenes de Pago ZP N° 1400003154 y 3155 ambas de fecha 23/05/2008, a través de las cuales detalla que la factura del proveedor habría sido cancelada mediante cheques BANK BOSTON número 000049137715 y 000049137716, aportando además copia del extracto bancario del Standard Bank (Ex Boston) correspondiente a la C/C en pesos N° 0931/021055626/38 siendo titular CACTUS ARGENTINA S.A. en la cual con fecha 26/05/2008 se visualizan dos débitos corresponden a "cheque pagado por cámara 49137715 y 49137716" por un importe de $ 67.487,82 y $ 1.708,55 (fs. 208/217 Cpo. Principal Actuaciones N° 2).

-Se circularizó al Bank Boston y al Standard Bank, informaron lo siguiente:

i) El cheque 000049137715 por un importe de $ 67.487,82 contiene en su reverso la leyenda "para ser depositado en cuenta 67587/03 del Nuevo Banco de Santa Fe, suc. Rosario, San Martín 715, Rosario. Titular Politano Cereales", y hay una firma sin aclaración, con el carácter de apoderado, Fecha 23/02/20008 (fs. 17 del Cpo. Circularizaciones a entidades bancarias N° 1).

ii) El cheque 00004913716 por un importe de $ 1.708,55, el Standard Bank informó que dicho valor no obra en sus registros, dado que es el Banco de Santa Fe quien ha sido nombrado como entidad financiera depositaria. Por tal motivo, se procedió a circularizar a ésta última entidad bancaria, quien informó a la

inspección que el cheque en cuestión habría sido emitido por la empresa REPUESTOS SANTA FE S.A. por un importe de $ 4000 y con fecha 30/04/2011, lo cual no guarda relación alguna en cuanto a importes y fechas de pago del cheque con la operación bajo análisis. (fs. 14 y 53/55 del Cpo, Circularizaciones a entidades bancarias N° 1).

-CACTUS ARGENTINA S.A. aportó 3(tres) cartas de porte a saber: N° 0003-05355961; 05355953; y 05355964. En los cuales figura como remitente/ acopiador consignatario la firma POLITANO CEREALES S.A., de cuya lectura se observa que la mercadería se refiere a maíz duro, y solo de la segunda carta de porte se desprende que el origen de la mercadería seria la Zona rural Río Cuarto Córdoba; y el destino de la misma sería la Ruta Provincial 2B km 2,5, Villa Mercedes San Luis. Las cartas de porte han sido suscriptas sin que se pueda identificar con exactitud al perito recibidor.

- Se circularizó a las dos empresas que serían los transportistas consignados en las cartas de porte que estarían vinculadas a la factura "A" N° 0001-00001377 de POLITANO CEREALES S.A., a saber: OLMOS CARMEN TERESA y NUGGET S.R.L., manifestando la primera de ellas mediante su Nota de fecha 12/12/2011 "*… que durante el periodo solicitado, esto es 01/07/2007 al 30/06/2009, ambos inclusive, NO se han realizado ningún tipo de operaciones comerciales (ni de ventas ni de compras) con la entidad a la que se hace referencia, es decir CACTUS ARGENTINA S.A. con C.U.I.T N° 30-69685615-6-6..")(sic)* (Cpo. Circularizaciones a transportistas N° 3).

-La firma NUGGET S.R.L. no ha respondido ninguna de las misivas cursad, ni reiteradas por el organismo fiscal (fs. 1/14 Cpo. Circularizaciones a transportistas N° 1),

c) Con respecto a la factura "A" N° 0001-00001696 de fecha 24/07/2008, se informa lo siguiente:

-La mercadería fue vendida por POLITANO CEREALES S.A. a CACTUS ARGENTINA S.A. en la cantidad de 144,67 toneladas de maíz, neto gravado $ 67.126,77; IVA tasa al 10,5 % $ 7.048,32 y con un total de factura de $74.175,20.

-El comprobante informado fue registrado por CACTUS ARGENTINA S.A. en su libro IVA COMPRAS.

-El crédito fiscal proveniente de la presente operación fue computado en el mes de julio de 2008 por la acora en sus ddjj de IVA y en el ejercicio comercial 2009 en el impuesto a las Ganancias.

-La actora aportó las Ordenes de pago ZP N° 1400000396 y 397 de fecha 07/08/2008, a través de las cuales detalla que la factura del proveedor se habría cancelado mediante cheques Bank Boston N° 00005022495995 y 000050224996, aportando además copia del extracto bancario del Standard Bank (Ex Boston) correspondiente a la C/C en pesos N° 0931/02105626/38 titular CACTUS ARGENTINA S.A. en la cual con fecha 13/08/2008 y 14/08/2008, se visualizan dos débitos correspondientes a "cheque pagado por cámara 24995 y 24996" por un importe de $ 1.678,17 y $ 66.287,79 (fs. 218/231Cpo. Principal de Actuaciones N° 2 Impuesto a las Ganancias).

- El Bank Boston y el Standard Bank, informaron lo siguiente:

i) El cheque N° 000050224995 por un importe de $ 1.678,17, el Standard Bank informó que dicho valor no obra e sus registros dado que es el Banco de Santa Fe quien ha sido nombrado como entidad financiera

depositaria. Se circularizó a esta última entidad bancaria quien informó que el cheque en cuestión había sido emitido por la MUNICIPALIDAD DE LAGUNA PAIVA PLAN 20 VIVIENDAS a nombre de COOP. DE PROV. Y S.P. LAG. P. LTDA. por un importe de $ 2.119 y con fecha 08/02/2012, lo cual no guarda relación alguna en cuanto a importes y fechas de pago del cheque (fs. 49/50 del Cpo. Circularizaciones a entidades bancarias N° 1).

ii) El cheque N° 000050224996 por un importe de $66.287,79, el Standard Bank aportó copia del anverso y reverso de dicho valor, en el cual se observa que el mismo habría sido depositado con fecha 13/08/2008 por el Sr. MARCO G. MANZANERO quien sería presidente de la POLITANO CEREALeS S.A.(fs. 18 del Cpo, Circularizaciones a entidades bancarias N° 1).

-CACTUS ARGENTINA S.A. aportó 5 (cinco) cartas de porte a saber: N° 0003-05858747; 05858744; 05858745; 05858899 y 05355963. En lo cuales figura como remitente/ acopiador consignatario la firma POLITANO CEREALES S.A., de cuya lectura se observa que la mercadería se refiere a maíz duro, y solo de la segunda carta de porte se desprende que el origen de la mercadería seria la Zona rural Río Cuarto Córdoba; y el destino de la misma sería la Ruta Provincial 2B km 2,5, Villa Mercedes San Luis. Las cartas de porte han sido suscriptas sin que se pueda identificar con exactitud al perito recibidor.

- Se circularizó a las dos empresas que serían los transportistas consignados en las cartas de porte a saber FLORENCIO VICCINO S.R.L. y LA SOFIA S.R.L., no obteniendo respuesta al requerimiento efectuado.

d) Con respecto a la factura “A” N° 0001-00001716 de fecha 29/07/2008, se informa lo siguiente:

-La mercadería habría sido vendida por POLITANO CEREALES S.A. a CACTUS ARGENTINA S.A. por la cantidad de 170,67 toneladas de maíz, neto gravado $ 79.190,88, IVA tasa al 10,5 % $8.315,04 y un total facturado de $ 87.515,92.

-El comprobante fue registrado por CACTUS ARGENTINA S.A. en su libro IVA COMPRAS respectivo.

-El crédito fiscal que sería proveniente de tal operación fue computado en el mes de julio de 2008 por la firma fiscalizada, en sus ddjj de IVA, y en el ejercicio comercial 2009 en el impuesto a las Ganancias.

-El proveedor fue circularizado a todos y cada uno de los domicilios existentes en la consulta SISTEMAS TRIBUTARIO- PADRON DEL CONTRIBUYENTE, conforme surge de dicha base de datos – sin recibir respuesta alguna al requerimiento efectuado (fs. 74/91 Cpo. Circularizaciones a proveedores apócrifos).

-La parte actora aportó las Ordenes de Pago ZP N° 1400000422 y 423 (ambas de fecha 11/08/2008), cuyas copias lucen a fs. 246 y 248 del cuerpo principal de actuaciones N° 2 de Impuesto a las Ganancias, a través de las cuales detalla que la factura del proveedor habría sido cancelada mediante cheques Bank Boston N° 000050224999 y 000050225000, aportando además copia del extracto bancario del Standard Bank (Ex Boston) correspondiente a la C/C en pesos N° 0931/02105626/38 siendo titular CACTUS ARGENTINA S.A. en la cual con fecha 13/08/2008 y 14/08/2008 respectivamente, constan dos débitos correspondientes a “cheque pagado por cámara 50224999 y 50225000” por importes de $ 1979,77 y $ 78200,99 (fs. 246/258 del Cpo. N° 2 Impuesto a las Ganancias).

De la circularización al Bank Boston y al Standard Bank, informaron lo siguiente:

i) Respecto del cheque 000050224999 por un importe de $ 1.979,77, el Standard Bank informó que dicho valor no obra e sus registros, dado que es el Banco de SANTA Fe quien ha sido nombrado como entidad financiera depositaria. Se circularizó a esta entidad bancaria quien informó que el valor se encuentra en estado habilitado y no se ha presentado al cobro (fs. 14. 49 Cpo. Circularizaciones a entidades bancarias N° 1).

ii) Con relación al cheque N° 000050225000 por un importe de $ 78.200,99; el Standard Bank aporta copia del anverso y reverso del cheque; siendo que el mismo se depositó en fecha 13/08/2008 por el Sr. MARCO G. MANZANERO, -quien sería presidente de POLITANO CEREALES S.A.-, en la cuenta N° 17500170/65 (fs. 19 Cpo. Circularizaciones a entidades bancarias N°1).

-CACTUS ARGENTINA S.A. aportó copia del recibo N° 0001-00000074 de fecha 12/08/2008 emitido por POLITANO CEREALES S.A. a su nombre, en el cual dice haber recibido la suma de $ 146317,16 en concepto de pago por facturas N° 0001-1696 de $ 67.126,88 y factura N° 0001-1716 de $ 79.190,88 de las cuales se habría descontado $ 839,09 y $ 989,89 en concepto de retenciones de ingresos brutos (fs. 222 Cpo. Principal N° 2 Impuesto a las ganancias).

- La actora aportó seis (6) cartas de porte a saber: 0003-05858900; 05858751; 05858743; 05858752; 05858753 y 45570415(fs. 251/256 Cpo. Principal). Se circularizó a las dos empresas transportistas FLORENCIO VICCINO S.R.L. y LA SOFIA S.R.L., no se recibió respuesta alguna por parte de dichos contribuyentes.

Asimismo, surge que el proveedor POLITANO CEREALES S.A. integra la base E-Apoc de proveedores apócrifos con motivo – sin capacidad económica-, no tiene estructura para realizar las operaciones generadas siendo un eslabón más en el caso de blanqueo de cereal adquirido en forma marginal, (fs. 101 de Actuaciones APOC Politano Cereales S.A.).

Asimismo, a fs. 120 del Cpo. Actuaciones APOC Politano, se informó que respecto a la autenticidad de las operaciones en la compra venta de cereal, no es posible determinar el circuito físico dado que la firma no aportó las cartas de porte correspondiente a sus compras de cereal.

Que de la fiscalización efectuada, con relación a los proveedores mencionados precedentemente, se detectaron, entre otros aspectos relevantes, los siguientes indicios:

i) Falta de localización de la firma de proveedora y/o de sus integrantes, tanto en su domicilio fiscal como en los domicilios conocidos o alternativos Salvo escasas excepciones, falta de contestación del requerimiento o documentación requerida que nunca fue entregada, por consiguiente, falta de documentación para contrastar las operaciones de compraventa con un tercero independiente.

ii) La inclusión en la base E-Apoc de los proveedores citados precedentemente, dado que no han dado cumplimento a sus obligaciones, en la faz formal (ya que se registran en varios casos la falta de presentación de declaraciones juradas de diversos impuestos), en su faz determinativa (ya que en los periodos que llegan a ser presentas las declaraciones juradas, no exteriorizan el débito fiscal o la ganancia de las operaciones) como en su faz material (ya que no se ingresa el impuesto resultante de la declaración jurada).

iii) Falta de bienes y/o personal en relación de dependencia para desempeñar la actividad, falta de bienes registrables.

iv) Falta de capacidad operativa.

v) Transportistas que desconocen haber operado con el contribuyente y/o proveedor.

Conforme surge del informe de verificación elaborado por el Fisco Nacional —cuya copia obra incorporada a las actuaciones administrativas—, del cuerpo correspondiente a Salidas No Documentadas, Impuesto a las Ganancias e IVA, se configura una serie de irregularidades que habilitan al organismo recaudador a desconocer tales operaciones a los efectos fiscales.

VI.- Que ello así, teniendo en consideración la profusa investigación llevada a cabo por el organismo fiscal de la cual surgen las irregularidades, inconsistencias y conductas descriptas, a juicio de este Tribunal la impugnación de los proveedores cuestionados luce debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos respecto de la validez de las operaciones y de la capacidad de dichos sujetos para llevarlas a cabo.

Que en el presente contexto resulta aplicable la *regla "onus probandi incumbit ei qui dicit"*, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

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

En tal orden de cosas, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinado a obtener un adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por el Fisco y su cuestionamiento por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas a las actuaciones por ésta última.

Ello así, debe determinarse si los elementos probatorios aportados por el apelante a estos autos permiten un confronte capaz de confirmar la relación entre a prestación del servicio parte de los proveedores impugnados y la real operación en los créditos fiscales declarados. Esta equivalencia resulta imprescindible para considerar válida la cuantificación, y en consecuencia, irresistible la existencia de la obligación tributaria declarada por el contribuyente. De no ser así, aun cuando acreditase la mera existencia física de los proveedores impugnados, no se podría aseverar que la autodeterminación practicada por el contribuyente es conteste con las operaciones efectivamente realizadas.

Que en virtud de los indicios constatados por la auditoría fiscal es dable advertir que las operaciones no pudieron ser efectuadas por los supuestos proveedores, en tanto se corroboró que carecían de capacidad económica, financiera y operativa, para lo cual cabe remitirse a las constancias obrantes en los legajos de

auditoría de cada uno de los sujetos impugnados.

Para adentrarnos al estudio del caso, corresponde traer a colación la plataforma normativa que lo regula. Ello así, el artículo 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que *"para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga"*.

Asimismo, el artículo 80 de la citada ley -vigente a la sazón- define el concepto de gasto deducible al consignar que "*los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán las ganancias producidas por la fuente que las origina"*. Por su parte, entre las deducciones especiales de la tercera categoría, el artículo 87 inc. a) -actual art. 91- prevé la deducción de "*los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio"*.

A su turno, el artículo 37 -art. 40 en el texto vigente en la actualidad- establece que cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento que se considerará definitiva.

Por su parte, el artículo 38 -actual art. 41- expresa que no se exigirá dicho ingreso en los casos en que se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes o cuando se presuma que los mismos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario. A su vez, el artículo 55 del decreto reglamentario -actual artículo 106- establece que cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto al que hace referencia el artículo 37. Asimismo, agrega que tampoco corresponderá el impuesto sobre salidas no documentadas cuando existan indicios suficientes de que han sido destinados a la adquisición de bienes.

VI.1. Que ello así, en primer lugar es dable referirnos al ajuste en Impuesto a las Ganancias, en virtud de la impugnación de las operaciones concertadas con los proveedores enumerados en el considerando V, pues como ya se mencionó previamente en el informe final de inspección, surgen las inconsistencias que motivaron los ajustes del Fisco Nacional. En orden a ello, incumbe remitirnos a los indicios de irregularidad colectados en la etapa de fiscalización que llevaron al organismo fiscal a impugnar los gastos computados por la recurrente, con apoyo en su carácter de graves, precisos y concordantes.

En el caso de autos, se advierte que la apelante no ha aportado pruebas conducentes a desvirtuar la tesitura fiscal, pues no acreditó la existencia de la mercadería que asegura haber adquirido de los proveedores bajo análisis. Más aun, de la detenida lectura del libelo recursivo se observa que la actora se ha circunscripto a cuestionar los elementos colectados y tenidos en miras por el Fisco Nacional para incluir a los proveedores en la base E-APOC (según informe de inspección), sin sustentar tales agravios con probanzas consistentes capaces de revertirlos.

Ello así, frente a la labor efectuada por la inspección, se observa que la recurrente no ha aportado elementos que permitan determinar la efectiva existencia de los productos facturados por los proveedores

citados, y por lo tanto, que los importes pagados con origen en las transacciones cuestionadas hayan tenido como fin obtener, mantener o conservar ganancias gravadas, requisito indispensable para el cómputo de los mismos como gastos.

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábil por sí solo -ante la gravedad de los indicios expuestos- para tener por acreditada la existencia de las operaciones bajo controversia (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Stop Car SA c/ DGI", del 21 de agosto de 2013). Es decir, que el mero cumplimiento de formalidades no puede prevalecer frente a los sólidos, numerosos y correlacionados indicios reunidos por el Fisco Nacional, por lo cual el contribuyente debe probar la legitimidad de las operaciones en forma consistente y con elementos materiales debidamente acreditados.

VI.2. En segundo lugar, corresponde examinar la determinación en el Impuesto a las Ganancias- Salidas no documentadas del periodo fiscal 05/2008; 07/2008 a 09/2008 y 01/2009.

Con respecto a la cancelación de las operaciones, se encuentra acreditado en el expediente administrativo -a partir de la circularizaciones emitidas a las entidades Bancarias- que los cheques utilizados para pagar las facturas fueron librados a nombre de los proveedores observados. Asimismo carece de valor probatorio las copias de las órdenes de pago y de los recibos de pago correspondientes a las facturas, atento que no acreditan por si solas la veracidad de la operación comercial.

Que con relación a la caracterización del Impuesto sobre las Salidas no Documentadas, corresponde remitirse a lo señalado -acertadamente- por el Dr. Torres, al precisar que se trata de "*un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario"* y recuerda que *"el sustituto tributario debe ingresar el pago definitivo por la salida no documentada en el término de quince días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del decreto reglamentario)"* (TORRES, Agustín.; "Salidas No Documentadas", D.T.E., setiembre 1990; pg. 232).

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

Como ha señalado la Corte Suprema, ante circunstancias como las del presente caso corresponde concluir que *"…. resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario."* (Fallos 326:2987).

Que en efecto, en lo atinente a los agravios esgrimidos por la recurrente según los cuales los pagos

correspondientes a las facturas impugnadas se encuentran acreditados permitiendo conocer el beneficiario definitivo y efectivo de los importes, cabe apelar nuevamente a la doctrina surgida del fallo antes citado, en tanto allí sostuvo la Corte que "(…) *los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados* (...) *carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada* (...)*, y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella"*.

La mencionada doctrina fue ratificada por la Corte el 27/9/2011 *in re* "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI", donde compartió los fundamentos expuestos por el dictamen de la Procuración General de la Nación resolviendo a favor de la procedencia del ajuste.

Que frente a la labor investigativa efectuada por la inspección y su resultado, se observa que el recurrente no ha aportado elementos suficientes que permitan determinar que los proveedores apócrifos que emitieron los comprobantes fueron los destinatarios reales de los pagos que dice haber efectuado.

VI.3. En tercer lugar, corresponde examinar la determinación del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Que exhibidos los elementos tenidos en cuenta por la fiscalización para efectuar la determinación de oficio que se apela, corresponde seguidamente adentrarse al examen de los mismos frente al cotejo de las probanzas rendidas por el recurrente en esta instancia y el Impuesto al valor Agregado (IVA).

Al respecto, cabe reiterar que, a juicio de este Tribunal, teniendo en consideración las constancias obrantes en los antecedentes administrativos de la causa y en las presentes actuaciones, la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal respecto de los proveedores cuestionados se encuentra debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos respecto de la validez de las facturas y las operaciones que ellas pretenden sustentar.

Cabe tener presente que, en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios, correspondiendo a quien la impugne, la documentación irrebatible de los hechos.

Así las cosas, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por ésta última a fin de evaluar si las mismas permiten un confronte capaz de confirmar la relación entre la entrega efectiva de los bienes comercializados por parte de los proveedores cuestionados que surgen de los comprobantes y su real representación en los créditos fiscales declarados.

Frente a las afirmaciones de la actora mediante las cuales ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró con estos proveedores y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de aquellos, resulta ilustrativo recordar que *"no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que*

allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..." (esta Sala, “Forestal Futaluefú S.A.”, sentencia del 21/05/1993).

Este criterio fue reiterado *in re* Sidertec S.A., sentencia del 15/11/1996, donde además se señaló que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (Sala A, “Impulso S.A.”, sentencia del 27/03/1998; “Carrizo Luis E.”, sentencia del 31/08/1999 y “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.” sentencia de fecha 21/09/2000; Sala D, “Romero S.A.” sentencia de fecha 23/06/1999) y compartida por la Alzada en distintos decisorios (Sala V, "Estándar Motor Arg. SAIC”, sentencia del 12/07/2000, entre otros).

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

En este sentido, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25/08/2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015 *in re* "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI " la Corte sostuvo: "*Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: ‘en todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...*’.

Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado en cabeza del vendedor respecto de los productos adquiridos (en este caso kilogramos de maíz), extremo que no se cumple en las presentes actuaciones. En efecto, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó, limitándose a justificar la existencia de las operaciones con sustento en el cumplimiento de meros extremos formales que no permiten desvirtuar las numerosas inconsistencias detectadas por la investigación fiscal.

Tal como explicara nuestro más Alto Tribunal, por la propia mecánica del impuesto "(…) *el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquel en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no solo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operacione*s" ("Alcalis de la Patagonia S.A.", sentencia del 06/05/1986).

Que por todo lo merituado, no habiendo la actora hecho aporte a la causa de probanzas que logren desvirtuar la impugnación del Fisco Nacional con respecto a veracidad de las operaciones tal y como han sido declaradas por el recurrente, resulta procedente confirmar el acto apelado en todos sus términos.

VII. Seguidamente, debemos analizar si las multas aplicadas en las resoluciones bajo trato se ajustan a derecho.

Que en cuanto atañe a las normas de imputación invocadas por el Fisco Nacional, los textos legales vigentes a la fecha de los hechos juzgados en autos expresaban en lo pertinente:

Art. 46.- *El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido;*

Art. 47.- *Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:*

b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Que tal como sostuvo esta Sala "B" *in re* "SANGUINETTI, Sergio Claudio" (Expte. Nº 25.562-I) y en "KANK Y COSTILLA S.A." (05/11/2004) entre otros "*...el ilícito tributario previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco...*". En el caso del art. 47 "*...Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad...*".

Que como derivación de lo señalado, si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta del infractor sólo en el art. 46 de la ley de rito, debería exponer puntualmente las circunstancias y aportar las pruebas pertinentes a efectos de acreditar el dolo; pero si opta por invocar las presunciones del art. 47 -como en el caso de autos-, deberá acreditar la circunstancia (hecho inferente) que, según la regla de experiencia aplicable al caso de que se trate, permita establecer la necesaria relación de causalidad que admita la activación de dichas presunciones (hecho inferido), presumiendo el dolo como sustrato subjetivo imprescindible del ilícito de que se trata, e invirtiendo la carga probatoria.

Que en lo tocante a los hechos considerados por el Fisco Nacional a la luz del tipo infraccional seleccionado, señaló que *"(…) la infracción que se le enrostra es aquella conocida como el "fraude fiscal", el cual puede ser definido como la transgresión a un deber jurídico en la resolución de falsear, ocultar un hecho o acto en perjuicio del Fisco, siendo reprimido porque constituye un engaño o una astucia (sic) destinada a obtener un beneficio ilegítimo en detrimento del Estado"* (fs. 66 de la Res. 311/2014).

Más adelante completa que *"(…) en la especie se observa que la responsable ocultó maliciosamente su verdadera situación fiscal, ya que se constató que computó créditos fiscales improcedentes en las declaraciones juradas correspondientes (…) mediante la utilización de documentación inválida, toda vez que no se ha comprobado la sustantividad de las operaciones detalladas en ella, por lo que ha dejado de ingresar el gravamen pertinente…"* (fs. 72 Res. 311/2014).

Por su lado, en similares términos de imputación se manifestó el Juez Administrativo en la Res. 310/2014 -a fs. 64- correspondiente al Impuesto a las Ganancias, al consignar que *"(…) la responsable ocultó maliciosamente su verdadera situación fiscal, ya que se constató que dedujo improcedentemente importes correspondientes a supuestas operaciones de compras y/o gastos (…) mediante la utilización de documentación inválida …"*.

Que, por lo tanto, si se analiza la presunción utilizada en la especie -la del inciso b) de dicho artículo 47-, debe puntualizarse que no cualquier incidencia allanaría el camino hacia una presunción adecuadamente conformada, sino que es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de "grave" (véase "Cochería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A." de esta Sala "B" -con otra integración- de fecha 11/02/2008, voto del Dr. Porta).

En razón de ello y de los datos fácticos obrantes en autos, cabe concluir que la presunción de que se ha valido la Administración Fiscal se encuentra debidamente activada y, bajo esa premisa, correspondía a la parte actora demostrar la falta de sustancialidad en la atribución subjetiva, cosa que no ha sucedido en la especie. Por tal motivo, corresponde la confirmación de las sanciones impuestas con relación al ajuste de IVA e Impuesto a las Ganancias aplicadas.

Que con relación a la multa impuesta en el ajuste de Salidas no documentadas, las maniobras desplegadas en los casos probados de facturación manifiestamente apócrifa resultan ser hechos suficientes para justificar la imputación defraudatoria sustentada en la verificación de la ocultación maliciosa requerida por el tipo del art. 46.

Que en lo relativo al *quantum* de la sanción aplicada, si bien la graduación de la pena es facultad

discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente ella no queda exenta de la revisión posterior que de la aplicación de dicha facultad punitiva pueda realizar este Tribunal como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio.

Ello así, se advierte en los actos sancionatorios recurridos una falta de explicitación concreta de las razones que conducen al juez administrativo a graduar las multas en tres (3) veces el impuesto omitido, por lo que tal circunstancia, sumada a la de que no surge de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, lleva a considerar prudente reducirlas a dos (2) tantos del impuesto evadido, mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

VIII. Que en cuanto a los intereses resarcitorios, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido la contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1° de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos.

Sobre el particular, el art. 888 del Código Civil y Comercial de la Nación dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor debe probar que la misma no le es imputable (siendo ejemplos de tal situación la existencia de caso fortuito, fuerza mayor o culpa del acreedor).

Que cabe precisar que la CSJN ha señalado que "….*Es evidente entonces que la conducta del 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 y 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*".

"*Al respecto cabe poner de relieve 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 derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable–, las particularidades del derecho tributario –en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y Fallos: 307:412, entre otros)– , 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 del 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 en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, entre otros precedentes, en el ya citado de Fallos: 304:203 se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

Por lo expuesto, corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios.

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal preopinante en su voto.

II.- Entrando al análisis de la cuestión de fondo, cabe concluir en función de los elementos colectados por la fiscalización y cuyo detalle efectúa el Vocal instructor en su voto, que la impugnación del Fisco Nacional respecto de los proveedores impugnados se encuentra debidamente sustentada en una serie de indicios graves, precisos y concordantes que permiten cuestionar la capacidad de los sujetos emisores de la facturas para llevar a cabo las operaciones en cuestión, sin que la prueba producida en autos por la actora permita derribar dicha conclusión, pues no logra probar, más allá de lo formal, la real participación de los citados proveedores en las operaciones aquí cuestionadas; habiendo quedado acreditado por el Fisco Nacional su falta de capacidad económica, financiera y operativa. En función de ello y compartiendo el desarrollo jurisprudencial que efectúa el instructor en el Considerando VI.3. de su voto, corresponde concluir en su mismo sentido, votando por confirmar el ajuste practicado por el Fisco Nacional en el Impuesto al Valor Agregado.

III.- Que corresponde ahora entrar al análisis del ajuste determinado en el Impuesto a las Ganancias.

No obstante la conclusión a la que se arriba de que los proveedores cuestionados no han podido realizar las operaciones cuestionadas en autos, procede analizar si la actora ha logrado acreditar la efectiva recepción del grano que dice haber adquirido.

En lo que aquí interesa, el art. 17 de la LIG prevé que "*Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga*", mientras que, el art. 80 de la citada ley dispone que *"Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".*

A su vez, el artículo 55 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias establece que cuando existan indicios suficientes de que tales erogaciones han sido destinadas a la adquisición de bienes, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter

que invistan para el contribuyente.

En el caso de autos, de la prueba recolectada por la fiscalización surge que no se ha logrado acreditar en la mayoría de los casos la entrega de la mercadería involucrada en la facturación impugnada. En efecto, o bien no se han aportado los remitos o cartas de porte correspondientes, o las aportadas no han podido ser verificadas habida cuenta que los transportistas circularizados no contestaron o bien negaron haber celebrado las operaciones, lo que no logra conmover la prueba producida por la actora en esta instancia, todo lo cual lleva a confirmar los ajustes proyectado por el Organismo fiscalizador con excepción de dos casos que, a continuación, se examinarán.

Uno es parte de la mercadería relacionada con la Factura A 001-00001784, del presunto proveedor Agro Nuevo Cereales, habida cuenta el resultado de la circularización a los transportistas consignados en las cartas de porte por parte del Fisco Nacional. En efecto, el transportista Gabril Barberis reconoció haber efectuado el transporte de maíz de campos de la zona rural de Río Cuarto -Córdoba- con destino a un campo del establecimiento Cactus, conforme Multinota de fecha 22/12/2011. Lo mismo con el transportista PROFERA HNOS..

En efecto, tal como se describe en el informe de inspección de fecha 7/6/2013 el transportista Barberis manifestó en Multinota del 22/12/2011 (vide fs. 199 a 215 del cuerpo 1 y 2 de Circularización a transportistas) haber retirado cereal (maíz) de campos de la zona rural de Río Cuarto (Córdoba), sin poder especificar el lugar exacto, con destino a un campo, cuyo establecimiento se llamaba Cactus, ubicado en Villa Mercedes (San Luis); habiendo retirado la mercadería en nombre de Agro Nuevo Cereales S.A., adjuntando copia de la factura emitida a nombre de esta última, en la cual se visualizan tres viajes identificados con las cartas de porte 3-596706 por 29.420 kgs., 3-5967687 por 30.520 Kgs. y 3-5067696 por 29.520 kgs., respectivamente; las que son coincidentes con las cartas de porte aportadas por Cactus Argentina S.A. durante la fiscalización.

En el mismo informe, surge que el proveedor Profera Hnos. manifestó haber realizado dos operaciones contratadas por la firma Agro Nuevo Cereales S.A., cuyo destinatario fuera la firma recurrente de autos, conforme cartas de porte 0003-5967695 de fecha 15/12/2008 y 003-05967752 de fecha 16/12/2008, facturadas mediante factura 0001-00002291 de fehca 18/12/2008, aportando copia de tales elementos (vide fs. 301/321 del Cuerpo 2 de Circularizaciones a Transportistas), siendo coincidente esta última con la aportada por la inspeccionada a la fiscalización.

Ello así, corresponde confirmar parcialmente el ajuste determinado en el impuesto a las ganancias, con excepción de la mercadería transportada por los transportistas antes referidos, habida cuenta que se encontraría probada la existencia de los bienes involucrados en los ajustes de marras, más allá de quienes hubieran sido los reales proveedores de los mismos.

IV.- Respecto al ajuste relativo al Impuesto a las Ganancias -Salidas no Documentadas- se destaca que el artículo 37 de la Ley del tributo que nos ocupa establece que cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento que se considerará definitiva.

El suscripto comparte lo expuesto por el Vocal preopinante en el Considerando VI.2 de su voto, concluyendo en su mismo sentido, salvo respecto de las mercaderías cuyo gasto voto por admitir en el impuesto a las ganancias.

En efecto, el artículo 38 de la citada ley expresa que no se exigirá dicho ingreso en los casos en que se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes o cuando se presuma que los pagos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

Conforme lo expuesto en el considerando precedente de este voto, por aplicación de lo establecido en el artículo 38 de la ley de Impuesto a las Ganancias -antes referido-, cabe concluir que las erogaciones vinculadas con la mercadería transportada por los transportistas individualizados "supra", fueron efectuadas para adquirir bienes, por lo que no resulta exigible el pago en concepto de Salidas no Documentadas respecto de las mismas, razón por la cual voto por revocar parcialmente la determinación apelada por tal concepto.

V.- En cuanto a los intereses resarcitorios corresponde señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Cabe señalar que la CSJN expuso que "*si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. 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 del 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 presindencia 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 y 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*" (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Ello así, corresponde su confirmación.

VI.- En cuanto a las multas aplicadas en las resoluciones apeladas, el suscripto adhiere al Considerando VII del voto del Vocal preopinante, votando por confirmar las mismas -en la medida de los ajustes que en este voto se propone confirmar-, con la reducción al mínimo legal.

VII.- En función de lo expuesto, correspondería ordenar a la ARCA-DGI proceda a realizar la correspondiente reliquidación.

VIII.- En cuanto a las costas, se imponen en proporción a los respectivos vencimientos salvo en lo que se reduce la multa, aspecto éste en que corresponde imponerlas por su orden.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

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

1. Confirmar la resolución N° 311/2014 en cuanto determinó el Impuesto al Valor Agregado de los periodos fiscales 5/2008 a 6/2009, con intereses y multa, la que se reduce al mínimo legal.

2. Confirmar parcialmente la Resolución Nro. 310/2014 en cuanto determinó el Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2008 y 2009, más intereses y multa reducida al mínimo legal.

3. Confirmar parcialmente la Resolución Nro. 312/2014 en cuanto determinó el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas- de los periodos fiscales 05/2008; 07/2008 a 09/2008 y 01/2009, con más intereses y multas, reducidas al mínimo legal.

4. Ordenar a la ARCA-DGI que proceda a realizar la correspondiente reliquidación dentro del plazo de treinta (30) días.

5. Imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos salvo en lo que se reducen las multas, aspecto éste en que corresponde imponerlas por su orden.

Regístrese. Notifíquese. Cumplido, procédase a su impresión para ser agregada al expediente papel.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2026.03.05 08:52:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.03.05 10:15:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.03.06 08:30:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.06 08:32:42 -03:00