República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-89200498-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Septiembre de 2026

Referencia: 44.058- I, COMPAÑÍA TEBAS 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 el expediente 44.058-I, caratulado: **“COMPAÑÍA TEBAS S.A. s/ recurso de apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 243/263 se interpusieron recursos de apelación contra:

1) la **Res. 132/2015** que determinó de oficio el impuesto a las ganancias (en adelante IG) de los ejercicios fiscales 2008 y 2009, intimó su pago con más intereses resarcitorios y aplicó una multa por el ejercicio fiscal 2008, equivalente a 3 veces el gravamen defraudado (cfme. arts. 46 y 47, incs. “b” y “d”, ley 11.683, entonces vigente);

2) la **Res. 133/2015** que aplicó una multa en el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) de los períodos fiscales 12/2007, 3 a 6/2008, equivalente a 2/3 del mínimo legal (cfme. arts. 46 y 47, inc. “b”, ley 11.683, entonces vigente) y

3) la **Res. 134/2015** que determinó el impuesto a las salidas no documentadas (en adelante ISND) por las erogaciones efectuadas en los meses 5 a 7/2008, intimó su pago con más los intereses correspondientes y aplicó una multa por los mismos meses, equivalente a 3 veces el gravamen defraudado (cfme. arts. 46 y 47, inc. “b”, ley 11.683 entonces vigente).

La actora relató que los cargos que surgen de las resoluciones apeladas consisten en la supuesta falta de capacidad económica de los proveedores impugnados, en irregularidades en sus situaciones fiscales, en la falta de presentación de DDJJ y en el hecho de no haberlos ubicado en sus correspondientes domicilios fiscales, entre otros. No obstante, afirmó que la situación de cada proveedor es independiente y que no todos estos elementos se verifican en cada una de las firmas cuestionadas.

Aseveró que el organismo fiscal no tuvo presente la prueba documental que aportó durante la fiscalización y que la conducta de Compañía Tebas S.A. fue diligente y conforme a lo que corresponde le sea exigido. Agregó que las operaciones realizadas entre ella y sus proveedores son totalmente válidas y realizadas dentro de la órbita

legal.

Respecto de los proveedores observados, sostuvo la existencia real de una relación comercial con ellos; que su incorporación a la base e-APOC fue posterior a los hechos controvertidos; que presentó los remitos por los transportes que contrató a fin de trasladar los productos adquiridos; que no es responsable de controlar la cadena de pagos en referencia a que los cartulares utilizados para cancelas las operaciones fueron cobrados por terceros ajenos a ella, ni la capacidad económica y operativa de sus proveedores; y que las postergación de los pagos obedece a que en muchas ocasiones se hacen "a cosecha", ante lo cual pueden demorarse hasta un año.

Destacó que todas las fiscalizaciones practicadas a los proveedores fueron iniciadas en fechas posteriores a las operaciones observadas; que el hecho que los proveedores no posean capacidad operativa o presenten ciertas irregularidades al momento en que concluyeron las fiscalizaciones, no implica que esa situación se haya verificado durante la operatoria comercial.

En particular, respecto de Agro Soj S.R.L. relató que el fisco realizó varias circularizaciones a fin de ubicar su domicilio fiscal, mientras que cuando contactó a sus dos socios —en la primera circularización enviada— y ellos no respondieron, no efectuó ningún otro intento para dar con ellos. Manifestó que mediante multinota informó el nuevo domicilio de este proveedor, donde se concertaron las operaciones y, que como consecuencia, Agro Soj S.R.L. recibió y respondió las nuevas circularizaciones cursadas. Concluyó que es improcedente el ajuste que se pretende realizar respecto de las operaciones concretadas con esta firma.

Aseveró que mediante un informe elaborado por una ingeniera agrónoma independiente que presentó durante la inspección, acreditó la existencia de las operaciones comerciales impugnadas, su razonabilidad, la relación producción rendimiento y la necesaria utilización de los insumos adquiridos a este proveedor, lo cual el fisco objetó en base a la superficie explotada.

En lo tocante al proveedor Cooperativa Agrícola Ganadera Forestal Granjera Unión Ltda. afirmó que se encontraba incluido en el Registro Fiscal de Operadores de Granos (RFOG) al momento de la operación observada. Agregó que el crédito fiscal producto de las facturas de compra impugnadas ya había sido ajustado al ser regularizados mediante el acogimiento a un plan de facilidades de pago G611788.

Con relación al proveedor C+F S.R.L., aseveró que tiene registrada una quiebra el 25/11/2009 por lo que entendió que la información de domicilio erróneo en la base del fisco y la falta de respuesta a requerimientos pueden tener relación con que la empresa dejó de funcionar. Afirmó que el fisco no tuvo en cuenta que C+F S.R.L. registra presentaciones de DDJJ de IVA hasta 4/2008 y de SUSS entre 2006 y 2008; que registra información sobre cuentas bancarias y acreditaciones hasta 6/2008; así como retenciones y percepciones sufridas de diferentes clientes hasta el 2009; que no registra información como proveedor en la base e-APOC; que informó las ventas al inspeccionado en 11 y 12/2007, que en ese período declaró débito fiscal en el IVA superior a las operaciones facturadas a ella y que el Banco Municipal de Rosario y Norte Repuestos S.R.L. practicaron retenciones a este proveedor. Entendió que de ninguna manera esta entidad bancaria llevaría a cabo operaciones con empresas inexistentes. Esto, debido a que somete sus contrataciones a licitaciones privadas o concursos de precios y que los sujetos interesados en participar deben cumplir innumerables requisitos formales y de capacidad técnica y económica.

Respecto del proveedor Establecimiento Pampa S.A. y en relación a que el proveedor no pudo ser localizado en su domicilio fiscal y que es inexistente, manifestó que, de los antecedentes administrativos, se desprende que el 31/3/2009 esta empresa contestó un requerimiento que la fiscalización cursó a su domicilio de San Isidro, Buenos

Aires y que allí informó que se encontraba bajo fiscalización por parte de otra división de la AFIP-DGI y que incluso el 21/4/2009 el presidente de Establecimiento Pampa S.A. se presentó ante una dependencia del fisco. Relató que de acuerdo con la información que surge de la inspección realizada, registra presentaciones de DDJJ de IVA hasta 4/2011, DDJJ del impuesto a las ganancias hasta el ejercicio fiscal 2009 y en el SUSS entre el año 2008 y 2009, y que registra información sobre cuentas bancarias y acreditaciones hasta el año 2011 por montos importantes. Entendió que esta información permite inferir la existencia y actividad del contribuyente. Remarcó que durante la inspección acompañó como prueba pericial un informe elaborado por una ingeniera agrónoma independiente sobre la razonabilidad de las prestaciones contratadas.

En relación al proveedor Epza Agro Vial S.A. afirmó que el 6/9/2007 adquirió un campo de 99,24 has en San Gregorio, Dto. General López y que, a fin de acondicionarlo para la agricultura, debió realizar una serie de trabajos que fueron contratados a éste, que comenzaron a ejecutarse a mediados del 2008. Manifestó que las tareas por las que lo contrató fueron: limpieza de taperas, remoción de árboles, entierro de escombros, alambres y cañaveral, y, emparejar y disquear.

Por otro lado, relató que, mediante la prueba pericial agrotécnica que produjo en sede administrativa, validó las cantidades consumidas en función de las horas trabajadas, condiciones de cada lote, condiciones reales de cada ciclo agrícola de los lotes trabajados con conocimiento real de cada superficie y datos reales de cada período.

Manifiestó que cierra ejercicio el 31 de octubre de cada año y que cada cierre tiene entre 5 y 6 meses de preparación y siembra de cultivos (uso de insumos), que producen ingresos en el período siguiente (contable y fiscal). Relató que el ejercicio fiscal y contable "corta" por la mitad a cada cosecha y que generalmente las facturas de los insumos responden a cantidades consumidas casi en el año calendario anterior.

En relación a las sanciones aplicadas en base a los artículos 46 y 47, incs. "b" y "d" sostuvo que de las constancias arrimadas en las actuaciones administrativas no surge acabadamente la intención dolosa que el fisco pretende atribuirle y, agregó, que tomó los recaudos necesarios para cumplir con lo requerido a la fecha de las operaciones. Reiteró que no puede ser responsable de la posterior actividad que tengan los proveedores.

Aseveró que el fisco carece de los elementos de prueba suficientes para presumir una intención dolosa sobre su conducta. Señaló que el hecho de haber presentado DDJJ rectificativas solo verifica el aspecto objetivo de la sanción, pero que no demuestra la intencionalidad de defraudar al fisco. Concluyó que no existe ninguna maniobra ardidosa que se encuentre debidamente probada en las presentes actuaciones.

Subsidiariamente, solicitó el reencuadre de las sanciones aplicadas en la figura del artículo 45 de la ley 11.683, alegó la existencia de error excusable en base a que, en todo momento, actuó con la diligencia debida y reiteró que no existen elementos que permitan acreditar fehacientemente el dolo directo necesario para la configuración del ilícito tributario.

Finalmente, citó jurisprudencia, hizo reserva del caso federal y peticionó que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II. Que a fs. 276/303 se presentó el fisco nacional, contestó el traslado del recurso y acompañó los antecedentes administrativos (en adelante “aa”).

Por las consideraciones que expuso, solicitó que se confirmen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

III. Que a fs. 327 se elevaron los autos a conocimiento de la Sala “C” y a fs. 337 se pusieron para dictar sentencia.

IV. Que debo señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino solo aquellos que resultan necesarios para emitir 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 aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

V. Que de la OI 894.496 (v. fs. 126/142, Cpo. Ppal. IVA 1, a.a.), continuadora de la OI 704.711 (v. fs. 493/508, Cpo. Ppal. IVA 3/3, a.a.), como así también de las resoluciones apeladas, surge que la actora se encuentra inscripta en la actividad "cultivo de soja", que cierra su ejercicio contable el 31 de octubre de cada año.

La fiscalización tuvo origen en la causa 436/2009 caratulada "Miguel A. Seri y otros" en trámite ante el Juzgado Federal de Villa María, Córdoba, que consideró a la contribuyente Cooperativa Agrícola Ganadera Forestal Granjera La Unión Ltda., proveedora de la recurrente, como posible usuaria de facturación apócrifa —incluida en la base e-APOC el 30/10/2008 como usina sin capacidad económica—; y en el informe de la División Fiscalización N° 3 de la Dirección Regional Palermo, que calificó al proveedor Epza Agro Vial S.A. como usina sin capacidad económica, incluida en la base e-APOC el 31/5/2011 y, a la propia actora como posible usuaria de facturación apócrifa.

Los proveedores observados en el IG fueron: C+F S.R.L., Agro Soj S.R.L., Establecimiento Pampa S.A., Cooperativa Agrícola Ganadera Forestal Granjera Unión Limitada y Epza Agro Vial S.R.L., mientras que en el ISND sólo se observaron los tres primeros.

Respecto de ellos, como resultado de la fiscalización, se puede resumir:

1. Agro Soj S.R.L.: La actora computó como gastos operativos y/o costo de ventas los importes provenientes de dos facturas con este proveedor, emitidas el 28/12/2007 y 30/4/2008. El concepto facturado fue glifosato, atrazina, 24D no volátil, semillas Don Mario, inoculante Nova, cipermetrina y glisofato Atanor. De la consulta del sistema Padrón surge que se encuentra con CUIT inactiva s/RG 3358 AFIP, que posee marcas por no responder a un requerimiento y por no tener declarado correctamente los integrantes de la sociedad. El domicilio fiscal se encuentra con la marca "inexistente/desconocido", mientras que el domicilio legal se encuentra como "no confirmado". Está dado de baja en el IVA desde 4/2011 y en el IG desde 7/2010, en ambos casos la baja fue de oficio s/Dto. 1299/1998. Se cursaron por correo circularizaciones a este proveedor a su domicilio fiscal el 20/9/2012, 14/3 y 4/6/2013 con resultados "cerrado/ausente", "se mudó" y "desconocido"; a su alternativo el 14/3/2013 donde se informó "desconocido"; y finalmente el 2/8/2013 a otro domicilio alternativo informado por la recurrente con el resultado "*recibido pero sin respuesta a la fecha de vencimiento*", sin otros domicilios conocidos de acuerdo a la base e-Fisco. El 6/9/2013 el fisco recibió un sobre cerrado conteniendo una supuesta respuesta de esta firma sin aclaración acerca de quién la suscribió, como tampoco el carácter invocado, con tres hojas anexas informando las operaciones, la forma de cancelación y las retenciones sufridas (v. fs. 126 a 130, del cuerpo del proveedor, aa). Destacaron los fiscalizadores que este documento no cumplía los requisitos mínimos formales solicitados, ni tampoco aportó ningún dato de los requeridos en el pto. 5 de la circularización que se le corrió a esta firma.

A su vez se circularizó a integrantes de Agro Soj S.R.L. (al accionista Sr. Mauro Fabián Zarco, y del Sr. José Luis Zarco) y a la imprenta que figuraba en la copia de las facturas, todos con acuse de recibo, pero sin respuesta.

Del análisis de la información obtenida de la base de datos del fisco, los actuantes señalaron que registra presentaciones de DDJJ de IVA hasta 6/2007, en el IG hasta el ejercicio fiscal 2006, sin datos ni información sobre otras presentaciones sobre DDJJ y/o regímenes a la fecha. Registra información sobre pagos de IVA en el 2008 sin otro dato en los años siguientes, lo cual resulta poco razonable, atento a los montos de facturación verificados solo a la recurrente. No registra presentaciones de DDJJ de IVA en los períodos 12/2007 y 4/2008 cuando el débito fiscal a declarar, de acuerdo a lo facturado a la actora, debería ser como mínimo de $ 806.281,95. Registraba la titularidad de un camión que vendió el 25/11/2005. No registra información sobre titularidad de propiedades o maquinaria agrícola. Registra información sobre cuentas bancarias pero las acreditaciones relevantes se dan solo hasta el 2006, siendo que en el año fiscal 2007 registra depósitos bancarios informados por $ 46.520 monto considerado ínfimo y exiguo en comparación con la facturación bajo análisis. Registra información en el CITI Compras pero sólo hasta el 2007, sin información en los años posteriores. No registra información de retención en las bolsas de cereales, ni como productor, ni como agente de retención. Las únicas retenciones informadas en la base E-FISCO en el 2007 y en el 2008, son las que les efectuaron la actora y Belaken Boreal S.A. (empresa relacionada con la fiscalizada), sin otros clientes en ese año. No registra información sobre consumos relevantes informados desde 6/2005 a la fecha. Tampoco, información del CITI Ventas (proveedores de Agro Soj S.R.L.) desde 9/2007, ni sobre empleados en relación de dependencia o nómina salarial alguna. No registra información sobre presentaciones de DDJJ de la RG 4120 desde 2002 a la fecha, ni sobre contratos de alquileres de inmuebles.

El 21/3/2013 la recurrente aportó órdenes de pago utilizadas para la cancelación de las facturas y detalle de los cheques utilizados. De las copias de los cartulares acompañados por el Banco Macro, se constató que todos estos valores fueron endosados por terceros ajenos al giro de la operación.

2. Cooperativa Agrícola Ganadera Forestal Granjera Unión Limitada: La recurrente computó como gastos operativos y/o costos de ventas los importes netos correspondientes a dos facturas del 5/6/2008. A requerimiento de la inspección, la recurrente aportó libro mayor de la cuenta contable con este proveedor, órdenes de pago y el detalle de la imputación contable/impositiva sobre estas facturas donde se constata que estos gastos fueron imputados a la cuenta de gastos "laboreos" (v. fs. 28/29, Cpo. "Respuesta multinota de la O.I. 704.711", aa). Este proveedor se encuentra incluido en la base e-APOC como "usina sin capacidad económica" al 3/10/2008. Además, fue fiscalizado a partir del Operativo Granos 2008, en el que se detectó una serie de irregularidades fiscales y operativas, como el abandono de su domicilio una vez iniciada la inspección, que culminó con su exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos mediante la pertinente resolución emitida por la Dirección Regional Río Cuarto.

A su vez, se observó que presentó DDJJ del IG sólo por los ejercicios 2006 (sin movimientos) y 2007 (con un exiguo resultado de $ 5.504); no presentó la DDJJ del ejercicio 2008; la DDJJ del IVA correspondiente al período 6/2008 (mes en la que se emitió la factura observada) se presentó sin movimientos; no declara empleados; poseía una cuenta bancaria en el Hexagon Bank Argentina, sin acreditaciones superiores a $ 8.000 mensuales; a la fecha del IFI (7/2007) tenía presentadas las DDJJ del IVA por los períodos 3/2006 a 6/2007 sin movimientos; no registra a su nombre inmuebles; no practicó retenciones en el IG en concepto de alquiler de bienes muebles, ni inmuebles, ni por la locación de bienes y servicios, lo que da cuenta que no poseía estructura para el desarrollo de su actividad, ni que hubiera tercerizado servicios para desarrollarla. Respecto a su domicilio fiscal, los fiscalizadores constataron la existencia de un local comercial con una oficina instalada, donde fueron atendidos por quien dijo ser el tesorero de esta cooperativa (de acuerdo al acta que aportó), quien al responder a un requerimiento el 30/5/2008 acompañó copias de los contratos de alquiler de la planta de acopio de cereales de Villa Cañas y del local donde se encuentra el domicilio fiscal, facturas tipo "A", cartas de porte, DDJJ de

retenciones y percepciones y resúmenes bancarios. Luego, la fiscalización constató que la planta de acopio de cereales es inexistente, que allí desconocen a esta cooperativa. De la documentación aportada por el presunto tesorero antes mencionado, los actuantes constataron que este proveedor no actuó como agente de retención en el IG ni en el IVA. También se detectaron anomalías en los débitos fiscales y retenciones consignadas en las DDJJ del IVA de los períodos 1 a 4/2008. Se circularizó a dos proveedores de esta cooperativa: uno de ellos desconoció haber realizado operaciones con ésta y, el otro, no mostró movimiento operativo alguno, localizándose a una persona que se negó a exhibir o aportar documentación. El 14/8/2008 la fiscalización actuante visitó nuevamente el domicilio fiscal de este proveedor a fin de notificar un nuevo requerimiento de documentación, ante lo cual se presentó una multinota por la que se solicitó una prórroga para su cumplimiento. Luego de esto, el local fue abandonado, existiendo pruebas de ello mediante fotografías y requerimientos enviados por correo que fueron devueltos con la leyenda "se mudó".

3. C+F S.R.L.: Con respecto a esta firma, se trata de una empresa inscripta como “constructora”, no obstante, las facturas fueron confeccionadas bajo el concepto “fletes”, a pesar de que no posee rodados a su nombre. La actora computó como gastos operativos y/o costo de ventas, los importes netos de dos facturas del 30/11 y 12/12/2007, que fueron incluidas dentro del rubro "fletes". De la consulta al sistema Padrón surgió que este proveedor se encuentra con "estado erróneo de domicilio" junto con la información de que "no respondió el requerimiento". A su vez, del sistema informático surge su estado de quiebra al 25/11/2009 y una baja en todos sus impuestos por ese motivo. Se enviaron circularizaciones por correo el 14/3 y el 4/6 a su domicilio fiscal y el 2/8/2013 a su domicilio alternativo, todos con resultado "desconocido"; el 13/6/2013 se circularizó a un integrante de la sociedad donde el correo informó "cerrado o ausente"; finalmente, el 13 y 16/5/2013 a dos imprentas informadas en la base e-Fisco con respuesta "se mudó" o "cerrado/ausente".

De la base de datos del fisco surgieron las siguientes observaciones: registra presentación de DDJJ de IVA hasta 4/2008, en el IG hasta el ejercicio fiscal 2006 y en el SUSS entre el 2006 y 2008, sin datos ni información sobre presentaciones desde el 2009. No registra información sobre pagos efectuados a la AFIP, por impuesto, ni régimen alguno. En las DDJJ de 11 y 12/2007 (meses coincidentes con la facturación observada) el saldo a ingresar no fue cancelado, ni compensado por el proveedor. No registra información alguna sobre titularidad de automotores, propiedades o maquinaria agrícola. Registra información sobre cuentas y acreditaciones bancarias hasta 2008, como también retenciones y percepciones sufridas hasta el 2009, donde se verificó las efectuadas por la actora en ocasión del pago de las facturas bajo análisis. No registra información sobre consumos relevantes, ni sobre CITI-Ventas, ante lo cual no pueden verificarse los proveedores con los que podrían haber operado C+F S.R.L. Se constató la impresión de facturas de ventas y se solicitó confirmar estas operaciones, con las imprentas informantes, con los resultados ya relatados. El representante legal de este proveedor no pudo ser localizado. Registra información en el sistema CITI-Compras pero sólo hasta 8/2009.

La recurrente aportó los cartulares utilizados para la cancelación de las facturas observadas, constatando el fisco que no fueron depositados en la cuenta bancaria del proveedor, sino que se observaron endosos y nuevos depósitos en otras cuentas de terceros ajenos al giro de las operaciones.

4. Epza Agro Vial S.R.L.: La actora computó como gastos operativos y/o costo de ventas los importes netos correspondientes a dos facturas del 28/11 y 3/12/2008. El concepto facturado fue limpieza de taperas, remoción de árboles, limpieza de escombros, alambres en cañaverales y corrales, etc. Del cartular aportado por el Banco Macro, el fisco constató que fue emitido a este proveedor, pero cobrado por la "Asociación Mutual del Club Belgrano".

En el "Informe Final de Inspección" (IFI), emitido el 18/05/2011, los agentes del equipo de Fiscalización "D",

dependiente de la Dirección Regional Palermo, dejaron plasmado las irregularidades detectadas respecto de la firma Epza Agro Vial S.A. En ese sentido, cabe señalar que la fiscalización que se le inició tuvo origen en las irregularidades detectadas a raíz de los cruzamientos de bases de datos del fisco realizado por los actuantes. Consecuentemente, realizaron distintas diligencias a fin de obtener información de la firma, comenzando por concurrir al domicilio fiscal -sito en Salta 2.155, Dto. 1 de la CABA- en varias oportunidades, constatando que resultó ser un domicilio abandonado y deteriorado y tampoco se contestaron los requerimientos notificados en el mismo.

A posteriori, se la intentó localizar en los tres domicilios alternativos que se pudieron obtener, realizando varias notificaciones en los mismos, siendo que, además de no ser contestados, no se encontró a la firma en tales domicilios.

Los inspectores dependientes de la Dirección Regional Palermo, constataron que declaraba tres actividades ("Construcción, reforma y reparación de obras de infraestructura...", "Movimiento de suelos y preparación de terrenos para obras..." y "Venta al por mayor de ladrillos, cemento, cal, arena..."), y desde 4/2007 da el alta a la actividad de "Venta al por mayor de artículos de plomería, electricidad, calefacción, obras sanitarias, etc...". Asimismo, en 6/2008 da el alta a otra actividad "Fabricación de productos de la refinación del petróleo...", siendo que además, no poseía empleados en relación de dependencia.

Respecto de su comportamiento fiscal, se constató que respecto del IVA, analizaron la relación df/cf por los períodos fiscales 2008 y 2009, arrojando como resultado 0,98 y 1 respectivamente, implicando ello que "...no ha generado Valor Agregado alguno, o que sus ventas son prácticamente iguales a sus compras..."; no tenía presentaciones realizadas por los demás impuestos de acuerdo a Padrón.

Con relación a los pagos realizados por Epza Agro Vial S.A., se observaron erogaciones "insignificantes" respecto de los pagos de tributos. Además, se constató que no poseía cuentas bancarias; uno de los impresores de comprobantes de la firma no fue localizado y otro le denegó la impresión de comprobantes.

Respecto de sus proveedores, se verificó que no pudieron ser localizados. Los actuantes constataron que Epza Agro Vial S.A. no presenta DDJJ del IG, ni del IGMP; el IVA se encuentra con relación df/cf cercana a 1; firma no localizada en ninguno de sus domicilios; no posee bienes registrables; no registraba acreditaciones bancarias y no posee personal en relación de dependencia. Se señaló que de acuerdo a todo lo expuesto, la firma no posee capacidad económica operativa, económica y financiera para efectuar operatoria alguna.

El proveedor ya figuraba incluido en la base E-APOC como "usina sin capacidad económica", siendo la fecha de detección el 31/5/2011.

5. Establecimiento Pampa S.A.: esta firma no se encuentra registrada en la base e-APOC. La actora computó como gastos operativos y/o costo de ventas los importes netos correspondientes a cuatro facturas del 23, 29, 31/3 y 19/6/2008, bajo los conceptos "aplicación barbecho químico" en los campos de Melincué, San Francisco, Gral. Pueyrredón, Trenque Lauquen y Alejandro Roca y "embolsado de soja" en Santi Spiritu y San Gregorio. De la consulta al sistema Padrón surgió que este proveedor se encuentra con "estado erróneo del domicilio", y que declara como actividad principal la "fabricación de estructuras metálicas para la construcción" y actividades adicionales que resultan diferentes a ésta; y por último, registra una quiebra el 1/3/2012 de la cual no se pudo obtener información por estar el expediente en estado "paralizado".

Se cursaron circularizaciones, el 20/9/2012 a su domicilio fiscal con el resultado "dirección inexistente" y el 14/3/2013 a sus tres domicilios alternativos donde el correo informó que "se mudó" en dos de ellos y con "acuse

de recibo firmado" pero sin recibirse respuesta; el 4/6 y el 2/8/2013 se circularizó nuevamente a dos de sus domicilios alternativos con la respuesta "acuse de recibo, plazo vencido" y "se mudó". El 13/6/2013 los fiscalizadores se constituyeron en el domicilio fiscal de esta firma constatando que la numeración y dirección declarada es inexistente. El 4/6/2013 se circularizó a su presidente con el resultado "plazo vencido". También se circularizó a la imprenta informada en las facturas exhibidas por la recurrente, donde el resultado fue "acuse de recibo" pero sin obtenerse respuesta.

Conforme la base de datos del fisco, se observó que: registra presentación de DDJJ de IVA hasta 4/2011. En el IG hasta el 2009 y en el SUSS entre el 2008 y 2010, sin datos ni información sobre presentaciones desde el 2011. Según la declaración jurada del IG del período fiscal 2008, las ventas declaradas fueron de $ 775.500, mientras que la facturación analizada, solo de la fiscalizada, asciende a $ 1.392.565,50; registraba información sobre pagos ínfimos y mínimos, y solo por los períodos fiscales 2008 y 2009, sin otra información al respecto. En las DDJJ presentadas por el IVA de 3/2010 hasta 4/2011 no se observaron otros pagos ni compensaciones por los saldos de impuesto a ingresar. En la DDJJ de IVA de 3/2008 (mes coincidente con la facturación analizada), se observó que el débito fiscal declarado fue de $ 20.561,42; mientras que el IVA facturado a Compañía Tebas S.A. fue de $ 127.838,08. En la DDJJ de IVA de 6/2008 (mes coincidente con la facturación analizada), se observó que el débito fiscal declarado es inferior al crédito fiscal, arrojando una relación df/cf de 0,9882. No registra información alguna sobre titularidad de automotores, propiedades o maquinaria agrícola. Registra importante información sobre operaciones de compra de moneda extranjera en el 2008 por $ 38.684.447 y en 2009 por $ 19.739.70, lo cual no se condice, en principio, con las operaciones y ventas declaradas en el IG de idénticos años. Registra información sobre cuentas y acreditaciones bancarias hasta 2011, lo cual no resultó razonable con los exiguos pagos de impuestos efectuados en 2008 y 2009, teniendo relación con las operaciones realizadas con moneda extranjera indicada previamente. No registra información del CITI Compras en 2008. Registra información sobre retenciones y percepciones sufridas hasta 2012, donde pudo verificarse que en 2008 sólo efectuó retenciones a Compañía Tebas S.A. y Belaken Boreal S.A. (empresa relacionada con la fiscalizada). No registra información sobre consumos relevantes, cartas de porte o sobre extravió de documentación contable ni sobre importaciones y/o exportaciones. Registra información sobre nómina salarial hasta 3/2010, mes en el cual declaró por última vez dos empleados. La nómina resultaba extremadamente pequeña e ilógica para afrontar el tipo de tareas que deben desarrollarse por su presunta actividad, entre los cuales se encuentran las facturadas a Compañía Tebas S.A. El representante legal de la firma, Sr. Francisco Ríos, se encontraba inscripto bajo distintas y variadas actividades ante la Administración y registra fecha de quiebra el 27/8/2012.

VI. Que previo a que se dictaran las resoluciones apeladas, la actora conformó en forma total el ajuste del IVA propuesto por la fiscalización actuante, efectuado sobre los mismos proveedores relatados en el Considerando anterior, motivo por el cual sólo se aplicó –mediante la Res. 133/2015- la sanción correspondiente.

Ello así, al contestar las vistas conferidas (cfme. el art. 17, ley 11.683) en el marco de los procedimientos determinativos de oficio relativos al IG y al ISND, la actora acompañó prueba documental y dos informes técnicos, a los fines de acreditar las operaciones con los presuntos proveedores Establecimiento Pampa S.A. y Agro Soj S.R.L., los que fueron confeccionados por ingeniera agrónoma de parte (v. fs. 192/199, Cpo. N° 1 IG y fs. 201/2015, Cpo. N° 2, IG, aa).

Su objeto fue la constatación de los servicios de barbecho que realizó en los campos afectados a la cosecha 2007-2008/2008-2009, su razonabilidad en relación a la extensión afectada y su correspondencia con los valores de mercado, con el fin de explicar de qué forma las compras que habría realizado a las citadas firmas fueron necesarias para atender a las hectáreas sembradas, los rindes y la producción obtenida.

La profesional interviniente verificó, mediante contratos y escrituras de propiedad de la recurrente, que durante las cosechas 2007-2008 y 2008-2009 Compañía Tebas S.A. explotaba una superficie de 9.617 has distribuidas entre las Pcias. de Santa Fe, Córdoba y Buenos Aires. Los principales cultivos fueron soja, trigo y maíz, utilizándose tanto el sistema de siembra directa (65%) como el convencional (35%); y que para el análisis de los insumos y sus usos recomendados, se basó en el análisis de una campaña agrícola. No obstante, consideró oportuno verificar las hectáreas afectadas a la explotación en relación a dos campañas, ya que, explicó, el ejercicio económico de la recurrente (11/2007-10/2008) no coincidía con una sola campaña agrícola (7/2007-7/2008), sino que abarcaba parte de las campañas 2007 y 2008.

En el informe se describieron las cantidades de glifosato, atrazina, herbicida, inoculante y semillas de soja adquiridas a Establecimiento Pampa S.A. y Agro Soj S.R.L., como también a otras firmas no cuestionadas. Luego, asevera que si se comparan las cantidades totales compradas de estos productos con las cantidades estimadas —según recomendación de protocolos de utilización— para la totalidad de la superficie sembrada y para el tipo de grano (según cada caso) y los rindes obtenidos, se puede verificar que existe una razonable relación entre las cantidades adquiridas – utilizadas por la actora en las campañas 2007-2008 y 2008-2009— y las cantidades recomendadas de los mismos productos para la superficie sembrada por Compañía Tebas S.A. y los rendimientos de la producción agrícola.

En cuanto a los precios que pagó por cada uno de los productos, afirmó que se corresponden con los valores promedio del mercado para esos años.

Sobre estos informes el fisco dispuso la realización de una prueba pericial agrotécnica, para lo cual designó a un perito de la especialidad para que se expida sobre la razonabilidad en el uso de insumos en las mencionadas cosechas; sobre la pertinencia y coherencia de las tareas contratadas; sobre la razonabilidad y pertinencia de la información adicional que fuera agregada y, sobre la razonabilidad de la certificación contable de existencia de cereal al 31/10/2007 aportado por la actora.

A fs. 249/256 del Cuerpo N° 2 de IG de las aa, se encuentra agregado el informe ordenado. Respecto a las 9.617 has “sembradas” por la recurrente, el perito designado por el fisco señaló que el informe presentado por la actora era poco claro, por cuanto debió indicarse hectáreas “arrendadas” y además, porque esa superficie fue sembrada en dos campañas agrícolas, es decir, que fue cultivada más de una vez a lo largo de los períodos fiscales bajo análisis, lo cual conllevaría erróneamente a subestimar las superficies cultivadas. Observó también una incongruencia en el informe, respecto a los 8.940 lts de cipermetrina que allí constan comprados a Agro Soj S.R.L., dado que en los antecedentes administrativos de esa firma observó una copia del remito N° 0001-00000866 por 13.000 lts de ese mismo producto. Aclaró que debido a que la fecha de cierre del ejercicio de la recurrente es el 30/10, se presenta un desfasaje entre los períodos bajo litis y las campañas agrícolas involucradas. De esta forma, manifestó que la campaña 2007-2008 comenzó el 30/6/2007 y finalizó el 30/6/2008, mientras que el ejercicio fiscal bajo análisis comenzó el 31/10/2007. Esto obliga, a su criterio, a establecer qué aplicación de insumos y servicios contratados corresponden al período bajo litis y cuáles no. Indicó que al inicio del período fiscal controvertido el trigo y el maíz ya se encontraban implantados, razón por la cual todas las labores y aplicaciones realizadas corresponden al ejercicio fiscal precedente. Entendió que la siembra del cultivo de soja de primera, coincide prácticamente con la fecha de cierre del ejercicio de la recurrente, no habiendo elementos que permitan cuantificar qué superficie de las 2.504 has informadas por la ingeniera designada por la actora se implantaron previamente al 30/10 o si contablemente se imputaron la totalidad de las mismas al ejercicio 2008. Bajo estas premisas, luego describió las hectáreas implantadas de trigo, soja y maíz y las cantidades de agroquímicos a utilizar en una condición promedio. Para la campaña 2007-2008 informó un consumo de glifosato de 22.335 lts, con 7.512 lts sin definir, correspondientes a la implementación de la soja de primera, y de

insecticida cipermetrina de 1.786 lts, con 1.786 lts sin definir correspondientes a la misma implantación. Tras considerar el período de barbecho (lapso de tiempo entre la cosecha de un cultivo y la implantación del cultivo siguiente) y en el enfoque esgrimido en el informe peritado que establece que ésta tiene un esquema de superficie cultivada donde realiza el 65% de siembra directa y 35% de labranza convencional, concluyó que el total de superficie sembrada fue de 7.777 has, de las cuales el 65% fueron sometidas a barbecho químico (5.055 has), consumiendo un total de 17.700 lts de glifosato (5.055 has/3,5 lts ha), de 3.800 lts de atrazina (1.523 has del futuro maíz a 2.5 lts/ha) y 5.055 lts de 2-4 D.

Para la campaña 2008-2009 indicó que en el esquema de producción planteado en las dos campañas consecutivas y, en condiciones normales, el consumo total de glifosato fue de 72.605 lts, restando definir 7.500 lts utilizados para la implantación de soja de la primera campaña 2007-2008, cipermetrina aproximadamente 4.000 lts y atrazina 7.600 lts y 7.400 lts de 2-4 D. Explicó que del análisis de los datos volcados en el informe presentado por la recurrente, surge que la adquisición de agroquímicos (incluyendo el remito N° 0001-00000866 de Agrosoj S.R.L.) para las campañas involucradas es de 148.520 lts glifosato, 23.440 lts atrazina, 10.500 lts de 2-4 D, 15.530 lts de cipermetrina, 5.700 dosis de inoculante y 13.425 bolsas de semillas de soja. Describió que los consumos planteados sobre el total adquirido alcanzan al 49% de glifosato, o bien el 53%, en función de que se incluyan lo consumido para la implantación de la soja de primera campaña 2007-2008 (dentro del período bajo litis), atrazina el 32,4%, 2-4 D al 71% y cipermetrina al 25,7% siempre del total adquirido. No efectuó observaciones respecto de las dosis de inoculante y semillas.

Destacó que para precisar los consumos faltaría información complementaria a fin de poder definir las superficies a implementar de los cultivos de trigo, maíz de la campaña 2009-2010 y las superficies destinadas a barbecho químico realizados antes del 30/10/2009. A dichos fines la recurrente acompañó aclaraciones a fs. 258/258vta. del Cuerpo N° 2 del IG.

Obervó que los valores de dosis de agroquímicos por hectárea mencionados en el informe de la recurrente, están por encima de las recomendadas. Explicó que si se aplicaran en esas concentraciones se producirían algunos casos de fitotoxicidad para los cultivos a implantar. Agregó que la aplicación de agroquímicos se debe realizar en función del estado del cultivo, considerando el estado de desarrollo, la situación hídrica, el grado de cobertura y el parámetro umbral de daño ocasionado por el grado de enmalezamiento, cantidad de insectos, plagas, el estado de desarrollo de éstas, el grado de madurez del cultivo, las condiciones climáticas, etc.

Como resultado de esta probanza, el ente fiscal aceptó -a título de costo presunto- los insumos que la actora declaró haber adquirido a los proveedores Establecimiento Pampa S.A. (en forma total) y Agro Soj S.R.L. (en forma parcial) (v. fs. 278, Cpo. N° 2, IG, aa).

Ello así, en el IG se ajustaron los montos a ingresar con relación a la cuenta "gasto de laboreo y cosecha", en base a que *"se ha podido inferir que la firma Compañía Tebas S.A. ha necesitado adquirir, ...los productos "cipermetrina", "2.4.D", "glifosato", "atrazina", etc. a fin de poder llevar adelante su actividad económica declarada, por lo que, de acuerdo a lo expuesto, se computarán- admitirán algunas erogaciones de fondos inherentes de los productos señalados, siempre a título presunto..."* (v. fs. 102).

VII. Que tal como fue expuesto en los considerandos anteriores, este Tribunal deberá expedirse si resultan conforme a derecho los ajustes practicados por el fisco en el IG respecto de los proveedores C+F S.R.L., Agro Soj S.R.L., Cooperativa Agrícola Ganadera Forestal Granjera Unión Limitada y Epza Agro Vial S.R.L. (v. fs. 119, 132 de autos y fs. 279, Cpo. N° 2, IG, aa), y en el ISND sólo C+F S.R.L., Agro Soj S.R.L. (v. liquidación de fs. 238).

Asimismo, deberá resolverse respecto de las sanciones impuestas en estos tributos y además, en el IVA.

Ello así, los agravios formulados por la actora en esta instancia dirigidos al proveedor Establecimiento Pampa S.A., resultan improcedentes, a poco que se advierta que dicho proveedor no formó parte de los ajustes practicados, ni en el IG ni en el ISND.

VIII. Que entrando en el análisis del caso y respecto a la resolución 132/2015 que determinó el IG, debe tenerse presente que la LIG en su art. 80, vigente al momento de los hechos, disponía 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"*.

De la lectura de la resolución apelada, de los informes finales de inspección (OI 704.711 y OI 894.496) y de la probanza producida durante el proceso determinativo, se observa que si bien el fisco reconoció un costo presunto a favor de la recurrente proveniente de insumos y productos agroquímicos que debió adquirir para obtener su renta gravada; no obstante, constató, respecto a Agro Soj S.R.L., Cooperativa Agrícola Ganadera Forestal Granja La Unión Ltda., C+F S.R.L. y Epza Agro Vial S.R.L., que las facturas emitidas por estos proveedores no merecen fe alguna, toda vez que, según los indicios que recabó, no pudieron llevar a cabo las operaciones que la actora declaró, impugnándose, en consecuencia, la deducción del gasto correspondiente, con la salvedad del gasto presunto admitido.

Corresponde tener presente que en la etapa de revisión del acto, la carga impugnatoria se desplaza al contribuyente o responsable. En efecto, correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente —cfme. art. 377 del CPCCN— que realizó las operaciones que el fisco reputa inexistentes.

En este sentido, la actora no ofreció ni produjo otra prueba ante este Tribunal y su defensa se limitó a exponer nuevamente sobre la prueba documental y puntualmente sobre el informe agrotécnico que produjo durante la fiscalización, el que fue adecuadamente interpretado y valorado por el juez administrativo, hecho que llevó a validar completamente el gasto relativo a Establecimiento Pampa S.A. y a reducir el relacionado con Agro Soj S.R.L.

En este sentido, ante los fundados indicios que ponían en duda la realidad de las operaciones cuestionadas, era necesario que la actora demostrara con precisión al menos parte de la operatoria llevada a cabo con el resto de los proveedores, lo cual a todas luces no ocurrió, limitándose en su escrito de inicio a afirmar su mera existencia.

Si bien al contestar la vista conferida la recurrente propuso prueba testimonial concerniente al presunto proveedor Agro Soj S.R.L. y a los costos del servicio de barbecho de 3 y 6/2008, a la que el fisco hizo lugar fijando una primera audiencia y su supletoria, ninguno de los testigos finalmente se presentó (v. fs. 94).

Asimismo, es de destacar que tampoco resulta válido el agravio referido a la fecha en que los proveedores fueron incorporados a la base Apoc, puesto que este dato no fue el único elemento en que se basó el ajuste, sino que fue utilizado como uno más de los indicios comprobados, graves, precisos y concordantes respecto de cada supuesto proveedor, que presentan serios reparos respecto de la validez de las operaciones y de las facturas impugnadas. Así, del análisis de los elementos probatorios colectados durante el procedimiento seguido ante el organismo recaudador y plasmados en los actos apelados, se vislumbra un razonamiento congruente sobre la inexistencia de los proveedores impugnados.

En tales condiciones, cabe concluir que en esta instancia, los agravios de la recurrente no logran conmover los

fundamentos volcados por el fisco respecto de la impugnación de las operaciones supuestamente celebradas con los proveedores enumerados.

Por todo lo expuesto**, corresponde confirmar, con costas, la determinación de oficio del IG.**

IX. Que con relación al ISND, debo recordar que el actual art. 40 (antes 37) de la LIG establece: *"Cuando una erogación carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, 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 (35 %) que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto";* y a su vez, el actual art. 106 (antes 55) de su decreto reglamentario dispone: *"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 a que hace referencia el artículo 40 de la ley, que recae sobre tales retribuciones"* (subrayado propio). Este hecho fue acreditado por el juez administrativo sólo para los proveedores Establecimiento Pampa S.A. (en forma total) y Agro Soj S.R.L. (en forma parcial).

De esta manera, con la finalidad de asegurar la íntegra percepción de la renta pública, la LIG crea una ficción al establecer un impuesto especial a las salidas no documentadas o mal documentadas, consistente en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el IG, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto.

Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto del cobro. Tal como lo señaló la CSJN al referirse a la figura *"… debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"* (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987).

Como se observa, desde el sujeto pagador no hay duda que se trata del impuesto de un tercero –beneficiario oculto-, no modificando tal conclusión el hecho de que el ingreso lo haga a título propio; porque es dicho perceptor del pago *"...a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto..."* (cfme. la transcripción efectuada en el párrafo precedente).

Además, debe agregarse que, al presentar las DDJJ rectificativas en el IVA, quedó fuera de discusión que dichas salidas de fondos lo fueron con documentación carente de aptitud para individualizar a los verdaderos beneficiarios de los cobros y –presume la ley- alcanzados por el IG.

La aplicación de la doctrina de los actos propios obedece exclusivamente a la conducta de la recurrente de rectificar sus DDJJ en el IVA luego de que el fisco impugnara el cómputo del crédito fiscal sobre la base de que los proveedores de las facturas no fueron quienes realmente prestaron los servicios. Luego, contrariamente a esa conducta, no puede ahora la actora sostener que tales proveedores fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos realizados como contraprestación de los servicios prestados. En efecto, si quienes figuran en las facturas no fueron los que efectivamente prestaron los servicios, pues debe concluirse que tampoco fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos, y por ende, no son los reales titulares de la capacidad contributiva que el IG –mediante

el art. 40 de la ley- quiere alcanzar. En este sentido, debe estarse *"a las duras y a las maduras"* (frase de uso popular utilizada en términos parecidos por el juez Petracchi en su considerando 35 del precedente de Fallos 318:676).

Por todo lo expuesto, y sobre la base de las constancias comprobadas de la causa, llego a la conclusión que la actora no logró demostrar en forma fehaciente que los beneficiarios de los pagos realizados hayan sido los sujetos que figuran en las facturas impugnadas.

En consecuencia, corresponde **confirmar la determinación de oficio del ISND.**

X. Que en cuanto a los **intereses resarcitorios** intimados, habiendo sido correctamente liquidados y no habiendo la actora expresado agravio alguno al respecto, **corresponde su confirmación, con costas.**

XI. Que con relación a las **multas** impuestas en el **IVA y** en el **IG**, cabe destacar que el art. 46 de la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: *"…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"*.

La figura se construye con un *"elemento objetivo"*, consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un *"elemento subjetivo"*, consistente en *"una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco"* (Fallos 323:2172, considerando 4).

Con relación al *elemento objetivo* de la sanción impuesta en el IVA, al haber la actora conformado la pretensión fiscal y presentado las correspondientes DDJJ rectificativas y teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 13 de la ley 11.683, debe tenerse por acreditado respecto de este gravamen.

Por su parte, y con relación al *elemento objetivo* de la sanción impuesta en el IG, y teniendo en cuenta el análisis y la conclusión a la que se arribó en el Considerando VIII, corresponde que también se lo tenga por configurado respecto de este tributo.

A continuación se analizará el *elemento subjetivo* de ambas sanciones teniendo en cuenta la figura legal imputada por el ente fiscal. El art. 46 citado exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, por acción u omisión. Al respecto, el fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez acreditado dicho soporte, se infiere la conducta dolosa; más la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, debe ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.

A dichos fines, la administración fiscal debió acreditar no sólo la conducta defraudatoria del contribuyente, sino también que la misma fue realizada con el ardid o engaño necesario –idóneo- para materializar el "elemento subjetivo" de la figura. A tal fin, el organismo recaudador tiene a su alcance una importante herramienta que el legislador introdujo a los fines probatorios, como lo son las presunciones de dolo establecidas en el art. 47 de la ley 11.683, para cuya utilización debe acreditar el hecho fáctico (base) que origina, luego, la presunción; y que conduce a la probable existencia del segundo hecho, esto es, el hecho presunto materializado en la existencia de la voluntad de defraudar al fisco para -de tal forma-, provocar la inversión de la carga probatoria, siendo el contribuyente el obligado a desvirtuar dicha presunción.

En efecto, demostrado el elemento objetivo del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario. En el caso, el ente fiscal aplicó la presunción dispuesta en los incs. "b" y "d" del art. 47 para el IG y

sólo el inc. “b” para el IVA que establecen que: *“se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: b) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas.…d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación...”*.

En este sentido, las constancias agregadas en las actuaciones y el análisis expuesto en los Considerandos V y VI, dan cuenta de la debida exteriorización de la presunción del art. 47 de la ley 11.683 utilizada. Como se afirmó, ésta admite prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente. Al respecto, se advierte que la actora no acompañó prueba que avale sus dichos ante este Tribunal. Debe reiterarse que la prueba acompañada y producida durante la fiscalización fue tratada ampliamente por el fisco previamente al dictado de las resoluciones determinativas.

Así, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, motivo por el que no procede el reencuadre peticionado, máxime si claramente ello no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco.

Ello así, corresponde **confirmar, con costas, las sanciones aplicadas en las Res. 132/2015 y 133/2015.**

XII. Que en lo tocante a la **multa** por defraudación aplicada (cfme. arts. 46 y 47, inc. “b”, ley 11.683) en la Res. 134/2015 por el **ISND** equivalente a 3 veces el impuesto defraudado, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

Como ya se adelantara, el artículo 40 (antes 37) de la ley del impuesto a las ganancias (LIG) crea una ficción al establecer un *impuesto especial a las salidas no documentadas*, con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el impuesto a las ganancias, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro.

La CSJN al tratar la cuestión le otorgó inequívocamente el tratamiento de un “impuesto”, desechando que se lo pueda considerar como una sanción, expresando que *“se trata de la imposición de un tributo”* (Fallos 323:3376 considerando 7°), y al analizar la figura expresó que *“… debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"* (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Es decir, nuestro Máximo Tribunal lo calificó como el impuesto de un tercero oculto beneficiario del cobro indocumentado o mal documentado, no cambiando tal conclusión el hecho de que el ingreso lo haga a título propio; porque la propia Corte señaló que es dicho receptor/perceptor del pago *“...a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto...”* (cfrme. la transcripción efectuada en el párrafo precedente). Tan impuesto de un tercero es, que la propia LIG en su artículo 41 (antes 38) exime del pago cuando se presuma que *“no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario”* (art. 41, inc. b, LIG).

Dicho razonamiento lleva a considerar que –aún en la ficción creada por el legislador- tal omisión -y su consecuente sanción- fue del beneficiario oculto, por lo que, con debido apego al *principio de personalidad de la pena*, mal podría aplicársele la sanción al sujeto pagador, que, cabe recordar, ya está ingresando el ISND y los intereses correspondientes. En este sentido, advierto que la profusa jurisprudencia relativa a la materia, al tratar la multa, desarrolla fundamentos vinculados con el ajuste del ISND, cuya procedencia no tengo dudas, pero omite tratar cómo resultaría aplicable este principio cardinal –*personalidad de la pena*- respecto de la omisión de pago de un impuesto ajeno.

Es que, cabe recordar que el derecho penal tributario se conforma con el derecho *penal infraccional* –con las figuras infraccionales previstas en la ley 11.683- y el derecho *penal delictual* –con las figuras delictuales del régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430; aplicándose, en ambos, los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el ya citado de *personalidad de la pena*. Sobre la naturaleza "penal" de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297.

Todo lo dicho me lleva a concluir que resulta improcedente la aplicación de una sanción por ISND por violentar dicho principio de personalidad de la pena.

Por lo expuesto, corresponde **revocar la sanción impuesta, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Confirmar las determinaciones de oficio del IG y el ISND, con más sus intereses resarcitorios, con costas.

2) Confirmar las sanciones impuestas en las Res. 132/2015 y 133/2015, con costas.

3) Revocar la multa aplicada en la Res. 134/2015, con costas.

Se deja constancia que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala "C" conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.09.11 14:17:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudio Esteban Luis
Date: 2026.09.14 11:49:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.14 11:51:28 -03:00