República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-94460641-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 36.464-I; Nidera S.A

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación) y la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) para resolver el Expediente N° 36.464-I y sus acumulados, caratulado **"**Nidera S.A. s/ recurso de apelación",

La Dra O' Donnell dijo:

I. Nidera S.A., luego COFCO International Argentina S.A. (en adelante "Nidera S.A.), dedujo ante este Tribunal el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas en la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos:

- la Resolución N° 38/2012, mediante la cual se determina de oficio la obligación de Nidera S.A. en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2004, intimándole el ingreso de $26.239.763,67, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). Allí, además, se hace reserva de aplicar sanciones a las resultas de la causa penal a instruir conforme al art. 20 del régimen penal vigente a esa fecha (Expte. N° 36.464-I).
- la Resolución N°51/2016 en la que se aplicó a Nidera S.A. una multa de defraudación de $52.479.527,34 por el ajuste determinado en la Resolución N° 38/2012 en relación al impuesto a las ganancias del período fiscal 2004 en trámite en el Expediente N° 36.464-I (Expte. N° 46.546-I).
- la Resolución N° 51/2012 en la que se determinó de oficio la obligación de Nidera S.A. en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 12/2004 a 11/2005, impugnándose los créditos fiscales de dichos períodos por un total de $964.537,83, que dio lugar a un ajuste en los saldos a su favor y a favor del Fisco Nacional, tanto del primer como del segundo párrafo del art. 24 de la ley del gravamen (Expte. N° 36.469-I)

En sus presentaciones ante este Tribunal, formula los siguientes agravios:

- Respecto de la Resolución N° 38/2012- ajuste en el impuesto a las ganancias PF 2004 por aplicación del régimen de precios de transferencia:

Invoca en primer término, la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar de oficio

obligaciones en este gravamen alegando que el cómputo de dicho plazo debió hacerse por días corridos. Dice que como el cierre del ejercicio fue en septiembre de 2004 el plazo de prescripción venció el 31 de abril 2012 pues ese día venció el plazo del art. 56, inc. a) de la ley 11.683, más la suspensión de un año dispuesta en la ley 26.476 y los 120 días del art. 65.1 de la misma ley vigente a esa fecha.

Afirma para ello que cuando los plazos exceden los 365 días, según los arts. 24 y 27 del Código Civil entonces vigente, deben ser contados por días corridos y que el plazo citado en dichas normas excede esa cantidad de días.

Invoca asimismo la violación de su derecho de defensa al no haberse corrido vista de los ajustes con posterioridad a los resultados de la medida para mejor proveer ordenada por el juez administrativo en su sede, a pesar que en virtud de la misma la fiscalización reconoció errores que disminuyeron la pretensión fiscal que había notificado inicialmente la fiscalización; también porque no se permitió la producción de la prueba ofrecida en dicha instancia consistente en informativa, pericial contable y pericial económica.

En el Capítulo *Punto central que origina esta controversia*, Nidera S.A. dice que lo único que está en discusión es el momento en que los valores de mercado, en el caso, los precios de los granos publicados por la SAGPyA, para las operaciones de exportación que hizo con Concordia Agritrading PTE, una empresa vinculada residente en la República de Singapur, resultan comparables a efectos de la normativa de precios de transferencia en el impuesto a las ganancias. Agrega que para el Fisco Nacional, son los vigentes en el día anterior a la fecha del cumplido de embarque de la mercadería porque fueron superiores a los de la fecha de celebración de los contratos y que, además, fundó su postura en comparables claramente erróneos.

Entiende que en realidad bajo el ropaje del Método del Precio Comparable entre Partes Independientes la Administración Tributaria aplicó –de facto- el Sexto Método previsto en el art. 15 de la ley del gravamen y que de ese modo el juez administrativo creó un nuevo método: el CUP con efectos idénticos al Sexto Método, aplicando la regla del precio mayor previsto únicamente en dicho método; además, lo hizo en forma retroactiva y sin publicarlo previamente en el Boletín Oficial.

Para Nidera S.A., en cambio, tratándose de commodities, debe regir el precio acordado por las partes en el contrato, adoptándose los comparables vigentes a la fecha de celebración del mismo, es decir los precios FOB publicados por la SAGPyA a esa fecha. Invoca para ello el art. 8 de la ley del impuesto a las ganancias vigente en el período fiscal 2004.

Dice que por tratarse de exportación de productos agrícolas los precios se evaluaron conforme al Método de Precio Comparable entre partes independientes establecido en el quinto párrafo del art. 15 de ley, extremo sobre el cual, aclara, no hay controversia con la autoridad fiscal.

Transcribe a continuación el art. 8 de la ley del gravamen, según el texto de la ley 25.784 (2003), y afirma que los precios que allí se refieren a los fines de la determinación de la ganancia son los precios de concertación, que es el precio de venta acordado por las partes.

Luego transcribe el art. 15, según la misma reforma, y dice que Nidera S.A. en la comparación de los precios de las operaciones con Concordia Agrotrading adoptó el precio de referencia de la SAGyP vigente a la fecha de concertación, conforme Res. N° 331/2001 de dicha dependencia. Insiste en que el juez administrativo creó un *séptimo método* que no existe en dicha norma.

Se agravia, asimismo, del comparable externo utilizado por el Fisco Nacional en la determinación de oficio, concretamente las operaciones de Oleaginosa Moreno Hermanos S.A., al existir diferencias que entiende son

significativas, en algunos casos en los volúmenes, en las condiciones de financiación (vgr. por la existencia de adelantos de exportaciones), en el nivel de mercado, los destinos de la mercadería (vgr. a países de América Latina en lugar de Europa, Asia y África), en las condiciones comerciales de la exportación (CIF en lugar de FOB), en las formas de transporte (marítimo vs. terrestre), por los tipos de productos (aceites refinados en lugar de maíz, habas de soja y harina de soja), entre otros elementos, que afectan la negociación y por ende también la fijación de los precios. Agrega que la muestra, además, no fue representativa ya que solo representa el 1% de las operaciones de dicha empresa.

Critica asimismo la metodología seguida por el juez administrativo, porque Oleaginosa Moreno S.A. también determinó sus precios a la fecha de concertación de las operaciones, revelando así la inconsistencia incurrida al elegirlo como comparable. Insiste que en uno y otro caso el precio es el de los contratos celebrados por dichas empresas. Agrega, además, que en el caso de Oleaginosa Moreno S.A. la función de distribución no es significativa lo que afecta también la validez de la comparabilidad.

Entiende, asimismo, que Oleaginosa Moreno S.A. era para Nidera S.A. un comparable oculto, porque sus operaciones no eran de acceso público al momento que tuvo que efectuar el estudio de precios de transferencia.

En cuanto al uso de comparables internos, señala que se analizaron 33 operaciones de Nidera S.A. con empresas independientes y dice que hay algunas que no prueban la condición de mercado que pretende el Fisco Nacional, lo que demuestra los errores en la metodología de comparabilidad.

Se refiere por último en este punto a la violación al principio de legalidad al haberse incrementado la base imponible sin sustento legal y al principio de capacidad contributiva al aplicarse un método no previsto en la ley; agrega a ello las graves consecuencias financieras y responsabilidades penales para los directores debido a la determinación practicada.

Se agravia asimismo de los intereses resarcitorios intimados en la Resolución por falta de mora culpable, para lo cual invoca el art. 512 del entonces vigente Código Civil y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y hace saber sobre errores de cálculo y de fechas en la liquidación del ajuste notificado en la Resolución para lo cual adjunta como prueba documental -Anexo VI- un informe con el detalle de los mismos.

En cuanto a la multa de omisión notificada por este ajuste en la Res. N° 51/2016 se agravia, en primer término, porque se aplicó sin haberse dictado sentencia definitiva penal firme, esto es con calidad de cosa juzgada formal y material, ya que la emitida en el caso fue de rechazo del requerimiento fiscal de instrucción que, conforme a la jurisprudencia, carece de efectos de la cosa juzgada. Con ello, entiende que por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 en virtud del cual se difirió el juzgamiento de su conducta, se aplicó la sanción sobre la base de una sentencia penal que no era la definitiva.

Alega, además, la inexistencia de la omisión que se le imputó en virtud de resultar improcedente el ajuste practicado en la Res. N° 38/2012.

Agrega que tampoco se configura el elemento subjetivo del art. 45 de la ley 11.683 porque, según dice, la inexactitud atribuida carece de sustento legal y constitucional.

En subsidio plantea el error excusable en su conducta, alegando lo que denomina como el principio del esfuerzo razonable de buena fe; además, porque el Fisco Nacional recurrió a comparables ocultos y por la falta de jurisprudencia del G20 que haya convalidado el criterio fiscal.

En subsidio también, invoca la errónea graduación de la multa en el tercer párrafo del art. 45 de la ley ya que fue incorporado por la ley 25.795 cuando el período fiscal objeto de infracción estaba en curso. Agrega que al merituar el agravante, no se hizo evaluación respecto de la figura básica, lo que torna a la pena inválida. Por otro lado, alega que en la sentencia penal se hizo expresa referencia a disputas interpretativas, técnicas y probatorias, que son ajenas al dolo requerido en el tipo penal del art. 1° de la ley 24.769, motivo también para dejar sin efecto la multa aplicada.

Aporta en sustento de sus dichos prueba documental en cinco Anexos –tres de ellos consisten en informes especiales de la firma Ernst&Young- y ofrece la producción de prueba pericial contable y pericial económica, y solicita que se dejen sin efecto las Resoluciones, con costas.

- Respecto de la Resolución N° 51/2012 -ajuste en el impuesto al valor agregado PF 12/04 a 11/05 por la impugnación de operaciones con proveedores apócrifos.

Refiere primero a la actividad de Nidera S.A. y a los controles que efectuaba previamente a la contratación con sus proveedores en la compra de granos y de aceites.

A partir de ello, dice que son inobjetables las operaciones con los 14 proveedores impugnados por el juez administrativo en la Res. N° 51/2012, principalmente por falta de capacidad económica. Hace hincapié en que las compras existieron realmente y que se hicieron los pagos pertinentes, razón por la cual no se impugnó el gasto en el impuesto a las ganancias, ni tampoco se intimó el pago del impuesto a las salidas no documentadas por los mismos comprobantes.

A continuación, se refiere a la situación de cada uno de los proveedores y al circuito de las operaciones llevadas a cabo con cada uno de ellos y aclara que al momento de contratar no estaban incluidos en la Base Apoc. Explica, asimismo, que en el caso de compra de granos en la operatoria intervenía un corredor, es decir una persona ajena a las partes que intervenía a cambio de una comisión, y recuerda que estas personas fueron identificadas ante la fiscalización y que al ser citadas confirmaron las operaciones; en el caso de compra de aceites, alega que también intervinieron agentes intermediarios, que fueron igualmente identificados ante la fiscalización.

Por último, alega que su situación debe ser analizada a la luz del fallo “Bildown” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, aporta prueba documental, ofrece la producción de pericial contable e informativa, y pide que se revoque también dicha Resolución, con costas.

II. A fs. 260/291, 516/531 y 2315/2326 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos de apelación, en los que solicita que se confirmen sus actos en todas sus partes, también con costas.

A fs. 302 obra el auto de prueba del Exp. N° 36.464-I en el que se hace lugar a las pruebas periciales, contable y económica ofrecidas, cuyos resultados obran a fs. 344/358 y 363/415. A fs. 552 obra el mismo auto respecto del Exp. N° 36.469-I en el que se hace lugar a la prueba pericial contable, cuyo informe obra a fs. 640/695. A fs. 698 se ordena la producción de la prueba informativa ofrecida en dicho Expediente que obra agregada a fs. 721/769 –con las contestaciones de Agrosud-, 770/791 –Agropol-, 792/803, Williams Entregas S.A.-, 804/809 –Agrosoles S.R.L.-, 810/850 –Bco. Galicia-, 851/888 –Bco. Ciudad-, 890/892 –Bco. La Pampa-, 893/899 –Giménez-, 901/906 -Bolsa de Cereales B. Blanca-, 907//1569 -Bco Rio-, 1570/1574 y 1642/1643 –Bancor-, 1575/1639 –Hinrichsen-, 1640/1645 -Bolsa Com Rosario-, 1644//1781 –Catalano-, 1792/1800 –Roagro-, 18051808 -Bolsa Com BsAs-, 1835/1942 -Bco Patagonia-, 1653 –BNA-, 1954 -Bco. Itau-, 1957/1981 -Bilbao Cereales-, 1984/2030 –Pedra-, 2074 –BNP-, 2079/2151 -Royal Bank-, y 2167/2173 -HSBC-.

A su vez a fs. 317/340, Nidera S.A. adjunta al Expediente copia de la Resolución N° 60/2013 dictada por la misma dependencia que emitió la Resolución N° 38/2012 recurrida en este Expediente, referida a idéntico ajuste en el impuesto a las ganancias pero en el período fiscal 2005, en la que se dejan sin efecto los ajustes allí pretendidos por aplicación del sexto método de precios de transferencia por las operaciones de exportación con Concordia Trading PTE llevadas a cabo en dicho período; a fs. 1809/1824, adjunta la Resolución N° 145/2015 en la que, según explica el apoderado en su presentación, el juez administrativo dejó sin efecto los ajustes por aplicación del mismo método por las operaciones con Concordia Trading PTE, pero por el período fiscal 2006.

A fs. 416/418 Nidera S.A. impugna el informe pericial contable obrante a fs. 344/358 respecto de los ajustes por precios de transferencia.

A fs. 564 obra la acumulación del Exp. N° 36.469-I al N° 36.464-I, decisión que es recurrida a fs. 569/570, lo que es resuelto a fs. 571 por el entonces Vocal Instructor. Por su parte, a fs. 2333 por decisión del Tribunal en pleno se acumula el Exp. N° 46.546-I al N° 36.464-I.

A fs. 2341 se tienen por producidas las pruebas periciales ofrecidas en el Exp. N° 46.546-I con los informes contable y económica obrantes en el expediente, lo que es recurrido por Nidera S.A. a fs. 2342/2344 planteo al que se hace lugar a fs. 2347 y con ello se admite la prueba pericial contable ofrecida, con el informe que obra agregado a fs. 2354.

A fs. 2368 se clausura el periodo probatorio y a fs. 2377 se eleva para tratar la acumulación con el Exp. N° 43.969-I y sus acumulados en trámite ante la Sala A, que se rechaza en la decisión del Tribunal en Pleno obrante a fs. 2380/2385.

A través de la PV-2026-18930453-APN-VOCXI#TFN se elevan las actuaciones a la Sala y a continuación se ponen para alegar, derecho que ejercieron la recurrente y la representación fiscal a fs. 2399/2454 y 2455/2461, respectivamente.

Por medio del IF-2026-93466636-APN-VOCXI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

III. Corresponde analizar, en primer término, los planteos de prescripción y de nulidad de Nidera S.A., los que cabe ya adelantarlo, no pueden prosperar.

Respecto al primero, debe decirse que de acuerdo a las disposiciones de la ley 11.683, que son las deben aplicarse por tratarse de una norma especial que prevalece sobre las normas del Código Civil, el plazo de prescripción para ejercer las facultades de fiscalización respecto de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2004 (cierre 30/9/2004) comenzó a computarse el 1° de enero de 2006, por lo que los cinco años vencieron el 1° de enero de 2011. Dicho plazo fue, a su vez, suspendido por un año más en virtud de la ley 26.476 (BO 22.12.2008).

Ahora bien, a dicho plazo debe agregarse el previsto en el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683 por la ley 26.044 (B.O. 8/7/2005) reformado por la ley 26.063 (BO 9/2/2005) que dispuso que “Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los periodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”.

Al respecto cabe aclarar que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, el plazo de 120 días previsto en la norma citada, conforme reiterada jurisprudencia que se ha pronunciado sobre la cuestión, se refiere a días hábiles por aplicación del art. 4° de la ley 11.683 que dispone que "Para todos los términos establecidos en días en la presente ley se computarán únicamente los días hábiles administrativos, salvo que de ellas surja lo contrario o así corresponda al caso" (conf. "Cattorini Hnos. S.A.I.C.F.E.I", Sala C, sentencia del 27/03/13, y "Molinari, Carlos Juan" Sala D, sentencia del 27/12/17, entre otros). Tal el caso de los 180 días que el mismo artículo prevé de forma expresa in fine, a computar en días corridos.

Por ello, debe concluirse que en el caso las facultades fiscales en relación a la Resolución N° 38/2012 fueron ejercidas en término y debe entonces rechazarse la defensa de prescripción.

Respecto a la nulidad de dicho acto, con sustento en no haberse corrido vista nuevamente de los ajustes luego de sustanciarse la medida para mejor proveer ordenada en sede administrativa, de las actuaciones surge que sus resultados tuvieron incidencia en la liquidación que llevó a la reducción de la pretensión fiscal, más no variaron los ajustes ni se incorporaros otros elementos que justificaran una nueva notificación. De ello, no medio afectación al derecho de defensa que invoca Nidera S.A.

Tampoco por el rechazo a producir la prueba ofrecida en dicha instancia ya que debe señalarse que la decisión fue adoptada en ejercicio de la facultad que la ley 11.683 le acuerda a los jueces administrativos para valorar su pertinencia y admisibilidad, sin que se advierta tampoco que dicha decisión haya sido inmotivada y/o arbitraria.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe recordar que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este tribunal al decir que "…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo AEI "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)" -conf. "Bringas Raul", sentencia del 1.10.2020, entre otros-.

Por lo expuesto, se rechazan los planteos de prescripción y nulidad, sin costas (Fallos 336:70, "Bolland").

IV. En cuanto a la legitimidad de los ajustes practicados en ambas Resoluciones, deben analizarse los agravios esgrimidos por Nidera S.A. y las pruebas rendidas tendientes a refutar la pretensión fiscal allí notificada.

Previo a ello debe decirse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (cfr. Fallos 319:119; 311:2135; 307:2012; 307:1121; 305:537; 304:819; 303:2088 y 280:320, considerando 3º, entre muchos otros).

- Respecto de la Resolución N° 38/2012 -Ajuste en el impuesto a las ganancias PF 2004 por aplicación del régimen de precios de transferencia

No se encuentra en discusión la presentación por parte de Nidera S.A. del Estudio de Precios de Transferencia del período fiscal 2004, de acuerdo a lo previsto en la Resolución General N° 1122/01. El mismo está agregado en original a las actuaciones administrativas.

Tampoco se discute que el Estudio fue realizado a partir de los precios publicados por la Secretaria de Agricultura, Ganaderia, Pesca y Alimentos (SAGPyA) vigentes a la fecha de la concertación de las ventas. En efecto, para las exportaciones de commodities agrícolas en el Estudio de Precios de Transferencia se expresa que "Los precios comparables son los precios publicados por la Secretaria de Agricultura, ganadería, Pesca y alimentos de la República Argentina (SAGPyA) que surgen de la página web. www.sagpya.mecon.gov.ar". Y a diferencia de otras operaciones, como exportaciones de otros bienes, pago de regalías, intereses por préstamos, no hay en dicho documento ningún análisis a operaciones comparables, ni internas ni externas.

Luego de sustanciarse el procedimiento de fiscalización, las únicas objeciones efectuadas fueron las relacionadas con el precio de mercado de las operaciones con Concordia Trading PTE, empresa, que también está acreditado, es una empresa ubicada en la República de Singapur que se encuentra vinculada a Nidera S.A. al tener como accionista en común a Nidera Capvital BV, domiciliada en los Países Bajos

Ambas partes coinciden que, en virtud de las mercaderías involucradas en las exportaciones, commodities agrícolas que se caracterizan por tener un precio determinado por el mercado que es de público conocimiento, el mejor método de comparación es el Precio Comparable entre Partes Independientes (PUC). En el Anexo V del Informe de Precios de Transferencia se revela que este método es elegido porque contempla "…el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas de las empresas involucradas en dicha comparación".

Tampoco discuten que en el ajuste no se aplicó el denominado sexto método y con ello están de acuerdo también en cuáles son las normas aplicables al caso, principalmente los arts. 15 y, por el reenvío, y 8 de la ley del impuesto a las ganancias, en el texto vigente en el año 2004, ya reformada por la ley 25.784 (BO 22.10.2003).

El art. 8° disponía, en lo que aquí interesa, que "…en los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, corresponda aplicar el precio mayorista vigente en el lugar de origen o destino, según el caso, y éste no fuera de público y notorio conocimiento o que existan dudas si corresponde a igual o análoga mercadería que la importada o exportada, u otra razón que dificulte la comparación, se tomará como base para el cálculo de los precios y de las ganancias de fuente argentina, las disposiciones previstas en el artículo 15 de esta Ley".

"Lo dispuesto en este artículo será de aplicación aún en aquellos casos en los que no se verifiquen los supuestos de vinculación establecidos en el artículo agregado a continuación del artículo 15 antes citado."

Por su parte, el art. 15, también en cuanto aquí interesa, disponía que "Las transacciones que establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país o sociedades comprendidas en los incisos a) y b) y los fideicomisos previstos en el inciso agregado a continuación del inciso d) del primer párrafo artículo 49, respectivamente, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa, indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes".

"A los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo anterior serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada (…)".

"A los efectos previstos en el tercer párrafo, serán de aplicación los métodos de precios comparables entre partes

independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción, en la forma y entre otros métodos que, con idénticos fines, establezca la reglamentación".

El último párrafo, por su parte, disponía que: "…la Administración Federal de Ingresos Públicos (...) con el objeto de realizar un control periódico de las transacciones entre sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, deberá requerir la presentación de declaraciones juradas semestrales especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, sin perjuicio de la realización, en su caso, de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los estados con los que se haya suscrito un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos.".

Por último, el artículo agregado a continuación del art. 21 del decreto reglamentario de la ley disponía que "A efectos de lo previsto en el quinto párrafo del artículo 15 de la ley, respecto de la utilización de los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de operación realizada, para la determinación del precio de las transacciones, se entenderá por:…a) Precio comparable entre partes independientes: al precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables".

En el caso, el criterio del juez administrativo fue considerar que los precios declarados por Nidera S.A., con base en los valores publicados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos (SAGPyA), al momento de concertación de las operaciones no eran válidos como precios de mercado de los productos exportados y, en consecuencia, recurrió a la evaluación de las operaciones en base a precios de comparables internos y externos, valiéndose para ello de operaciones similares de Nidera S.A. con empresas independientes –Alimport y Corporacion de Cereales S.A.-, y de una empresa de su mismo rubro, Oleaginosa Moreno S.A., también con empresas independientes.

A partir de la utilización de esta metodología, concluyó que en todos los casos analizados los precios se correspondían con los precios vigentes al día anterior de la fecha del embarque de la mercadería que era mayor al adoptado por Nidera S.A. en sus operaciones con Concordia Agritrading PTE, según la fecha de concertación de las mismas.

Para ello, como ya se dijo, invocó el art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias y el renvío a dicha norma por el art. 8° de la misma ley, según textos vigentes en el período fiscal 2004, es decir, por comparación con las operaciones concertadas entre firmas no vinculadas tomados como referentes comparables.

Nidera S.A., por su parte, acusa que con dicha metodología se vulneraron diferentes principios constitucionales, en particular el principio de legalidad, al exigirse el ingreso del tributo con una base imponible que no es acorde a la normativa aplicable, y porque se habría aplicado *de facto* el sexto método sin norma que lo autorice, creándose lo que denomina como el *séptimo método*.

En efecto, señala que en realidad el juez administrativo no tomó en consideración los precios comparables de operaciones con empresas independientes, que es lo que a su entender exigía técnicamente el método de precio comparable no controlado previsto en el tercer párrafo del art. 15 de la ley del gravamen, sino que se compararon con los precios FOB fijados por la SAGPyA vigentes a la fecha de embarque, previsto en la norma para aplicación del denominado sexto método del régimen de precios de transferencia para sus productos.

Entiende que si bien dicho método estaba vigente al momento de los hechos que se dirimen en estas actuaciones,

el juez administrativo excluyó su aplicación, al considerar que la empresa Concordia Agritrading PTE cumplía los requisitos del octavo párrafo del art. 15 de la ley para ser considerado un intermediario internacional, lo que hizo tanto para el período fiscal 2004, como para los posteriores 2005 y 2006, tal lo que acreditó con las presentaciones obrantes a fs. 317/340 y y 1809/1824, respectivamente.

Lo que debe resolverse primero, entonces, es si el Fisco Nacional aplicó el *sexto método encubierto o séptimo método*, como los denomina Nidera S.A.

Y la respuesta, a la luz de los elementos obrantes en las actuaciones, es negativa.

En efecto, de ellos surge que en los ajustes notificados en la Resolución N° 38/2012 se utilizaron como comparables tanto operaciones de Nidera S.A. con empresas independientes como operaciones de otras empresas del mismo rubro, como Oleaginosa Moreno S.A. también con empresas independientes.

Esta metodología arrojó como resultado que en ambos casos el precio declarado por Nidera S.A. en sus operaciones con Concordia Agrotrading PTE era inferior al declarado por dichas empresas y era también inferior al precio del commoditie publicado por la SAGPyA al momento del embarque. Ello, en modo alguno, implica que se haya utilizado este precio como único parámetro, en la forma sí prevista en el sexto método que funciona de cualquier modo como un parámetro de mínima, es decir que el precio no puede ser inferior al mismo. En este sentido, no se advierte que la metodología adoptada tenga errores que la descalifiquen como método válido en la aplicación del régimen de precios de transferencia, ni que se haya incurrido en alguna violación a la normativa vigente.

Como dijo la Cámara que ejerce como Tribunal de alzada al fallar en “Nidera S.A., sentencia del 29 de noviembre de 2018, “…, en diferente orden de ideas y con relación al agravio referente a la utilización pretendidamente incorrecta del método de “precio comparable no controlado” (CUP),cabe señalar que según el criterio expuesto por la Sala III de esta Cámara, en la causa n° 36.585/2012, confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 339:1066,del 9 de agosto de 2016), sustancialmente análogo al presente caso “…los precios de transferencia que adoptó fueron, precisamente, los resultantes del análisis de las operaciones comparables efectuadas por firmas no vinculadas. El hecho de que tal resultado se corresponda con los precios FOB oficiales de la SAGPyA vigentes a la fecha de embarque, no significa que se haya empleado un método distinto, ni que se haya aplicado lo normado por el art. 8 de la ley del tributo o por la Ley 25.784” (cfr. Sala III de esta Cámara, “Nidera S.A. (TF 26.938-I) c/DGI”, expediente 36.585/2012, del 6 de junio de 2013, y Fallos 339:1066)”.

Y agregó que “Al respecto, y tal como expuso la Corte en el considerando IV del precedente de Fallos 339:1066, el apelante insiste en que la controversia radica en cuanto al “momento” en que dicho precio debe ser considerado, esto es, si debe ser tenido en cuenta el precio vigente al momento de la concertación de la operación o el precio vigente al momento del embarque de la mercadería, mas no alega ni mucho menos demuestra la diferencia entre los precios promedios estadísticos publicados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos y los de las operaciones tomadas como referencia por el organismo fiscal, correspondientes a las firmas Alfred Toepfer S.A., La Plata Cereal S.A. y Louis Dreyfus S.A.”

Para decirlo de otro modo, lo que acreditó el Fisco Nacional en estas actuaciones es que los precios obtenidos por comparación con los de otras empresas, en operaciones internas y externas a Nidera S.A., eran inferiores a los publicados por la SAGPyA al tiempo del embarque de la mercadería, en los términos del art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias vigente en el período fiscal 2004.

Para ello se valió de la documentación aportada por Nidera S.A. en cumplimiento de los requerimientos de información que se le cursaran durante la fiscalización y la requerida a Oleaginosa Moreno S.A. que obra recopilada en el Cuerpo Comparable Externo que forma parte de las actuaciones administrativas.

A ello no obsta la conclusión del punto de pericial obrante a fs. 363/415 en cuanto los expertos informan que el monto del ajuste hubiera sido prácticamente el mismo si se aplicaba el sexto método, máxime cuando ambas partes admiten que los precios de la SAGyPA son valores de referencia, lo que no desvirtúa que la fiscalización recurrió a otros elementos a la hora de cuestionar el precio.

Dicho lo anterior, entonces, debe analizarse si el método del precio comparado entre parte independientes fue correctamente aplicado o, si como sostiene Nidera S.A., las operaciones internas y las de Oleaginosa Moreno S.A.., adoptadas como comparables en sustento de su ajuste no resultan idóneas a efectos de impugnar los precios de mercado declarados. Es decir, según se agravia, no resultan comparables por las diferencias en diferentes aspectos y, además, tales diferencias son de tal significatividad que obstan a la validez de la comparabilidad.

Dicho planteo se enmarca principalmente en lo dispuesto en el artículo agregado a continuación del art. 21 de la reglamentación a la ley del impuesto a las ganancias en el que se establecía que, “A efectos de lo previsto en el cuarto artículo sin número incorporado a continuación del 21 de este reglamento, serán consideradas comparables aquellas transacciones analizadas entre las que no existan diferencias que afecten significativamente los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de utilidad a que se refieren los métodos establecidos en ese artículo y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes razonables y justificables que permitan un grado sustancial de comparabilidad”.

No se encuentra en discusión tampoco que en el caso el Fisco Nacional no propuso ajustes de comparabilidad en los términos de la normativa antes citada.

A la hora de analizar el encuadramiento de Nidera S.A. en dicho supuesto, es esencial referirse a la prueba producida.

La prueba documental aportada por Nidera S.A. junto con el recurso de apelación consistió esencialmente en diversos Informes Especiales del Estudio Ernst&Young –“Tratamiento previsto en el art.15 de la ley del impuesto a las ganancias para la exportación de bienes con cotización conocida en mercados transparentes- Ejercicio comercial 2004” (Anexo I), “Certificación de contador público independiente sobre cierta información relacionada con el análisis de precios de transferencia de la sociedad correspondiente a su ejercicio comercial finalizado el 30 de septiembre de 2004” (Anexo II), ”Análisis sobre comparabilidad sobre operaciones de exportación de bienes con cotización conocida en mercados transparentes-Ejercicio comercial 2004 (Anexo IV) y “Evaluación global del total de exportaciones de commodities agrícolas a Concordia Agritading durante el ejercicio 2004” (Anexo III) y “Reporte sobre información de exportaciones total país” (Anexo V). Dichos informes, en principio, no son suficientes por sí solos para justificar las diferencias en la comparabilidad que se invocan.

Por ello, al resolver, debe estarse fundamentalmente a los resultados de las pruebas periciales rendidas en este Expediente, tanto la pericial contable como la pericial económica.

Así, a fs. 344/358 obra el informe pericial económico en el que los expertos realizan definiciones sobre conceptos y características del mercado internacional de commodities agrícolas en el que participa Nidera S.A., los principales mercados en el mundo, los tipos de operaciones que se hacen en el mismo y los factores que pueden afectar los precios, entre otras consideraciones. Si bien se trata de un análisis general y sectorial, no

particularizado en Nidera S.A., como señala la representación fiscal en ocasión de alegar, la relevancia que tiene es que allí se expone que en el mercado de granos hay dos tipos de operaciones: por un lado, las operaciones regulares y continuas de gran escala que se caracterizan por tener una logística estandarizada, alto volumen y bajo margen; y por otro, las operaciones específicas no regulares, de bajo volumen con una logística hecha a medida que pueden implicar mayores costos operativos por tonelada y márgenes más elevados.

Por su parte, en el informe pericial contable que obra a fs. 363/415, los expertos citan y transcriben la normativa legal y reglamentaria que entienden aplicable al caso, sobre la cual no hay diferencias. Sin embargo, el perito del Fisco Nacional concluye que "Como se podrá observar el sexto párrafo del artículo antes referenciado obliga a los efectos impositivos a las operaciones de exportación como las aquí cuestionadas a ser valuadas a la fecha de cumplido de embarque de las mercaderías".

En el punto a continuación, el perito de Nidera S.A. informa que la muestra de comparables efectuada por el Fisco Nacional, internos y externos, solo representa el 1% del total de exportaciones de bienes con cotización en mercado transparentes en el mismo período declaradas en el Sistema María, que entiende así no es representativa para ser considerada como precio de mercado. Teniendo en cuenta que allí se informa que los datos para la contestación de este punto fueron obtenidos de una empresa privada, de MRT S.A. que aportó los datos del Sistema María para el año 2004, que se adjunta en CD a la pericia, el perito designado por el Fisco Nacional alega que no se puede dar respuesta a lo solicitado porque no pudo acceder al Sistema María y entiende que no se puede suplir la información con una simple base de datos privada. Menciona asimismo que Nidera S.A. no le aportó la documentación para contestar este punto y que no es exigible que él solicite la información de dicho Sistema a la propia Administración Tributaria.

En el punto 4 siguiente, el perito designado por Nidera S.A. luego de describir las características salientes del método de comparabilidad utilizado por Nidera S.A. informa que las diferencias entre las operaciones seleccionadas como comparables y las de Nidera S.A. con Concordia Agritrading PTE son significativas.

Para ello, hace referencia al Informe de Ernst&Young, Anexo IV, presentado por Nidera S.A. como prueba documental, consistente en un Análisis de Comparabilidad en el que se identifican tales diferencias y a continuación detalla la documentación compulsada en su análisis consistente en 1) las actuaciones administrativas, en la que obra la documentación recabada por la fiscalización de las operaciones de exportación de Oleaginosa Moreno S.A. con empresas independientes; 2) los contratos de venta al exterior, facturas de exportación DJVE, permisos de embarque y certificados de origen de las exportaciones de Nidera S.A. con Concordia Agritrading PTe y la misma documentación respecto de operaciones con empresas independientes y, por último, 3) las registraciones contables de Nidera S.A.

Del análisis efectuado, extrae diferencias en la comparación que resume en diferencias por región, por condiciones de venta, por medio de transportes, por tipo de cliente, por la existencia de comisiones, por formas de pago y por productos.

Concluye que "…existen diferencias notorias entre las operaciones seleccionadas por el Fisco como comparables (internos y externos) y las operaciones ajustadas en la presente causa", por lo que debieron realizarse los ajustes de comparabilidad indispensables previstos en el art. 21 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias.

Por su parte, la respuesta del perito designado por la representación fiscal al mismo punto fue que el análisis del perito de Nidera S.A. sobre las diferencias no tenía respaldo en las actuaciones administrativas. Sin embargo,

aunque habilitado para hacerlo, no surge del informe ni del Expediente que en dicha oportunidad haya requerido la exhibición de otros elementos que estimara necesarios o apropiados para contestar el punto de pericia.

En relación a los resultados de esta medida de prueba, debe decirse en primer término que la propia Resolución N° 38/2012, del mismo modo que la representación fiscal al contestar el recurso de apelación, son claros en cuanto a que en el caso no se aplicó el sexto método de comparabilidad previsto en la ley, sino el del quinto párrafo por lo que el análisis de la prueba rendida debe hacerse necesariamente en el marco de dicha normativa.

Por otro lado, como ya se adelantó, en el punto 4 del informe, el perito de Nidera S.A. a partir de la documentación relevada para hacer la tarea, determinó que, de los 58 casos considerados por el Fisco Nacional como comparables internos y los 29 como comparables externos, es decir de un total de 87 comprables analizados, se daban las siguientes diferencias:

En la Región de destino: 83 casos, 95% del total.

En la condición de venta: 48 casos, 55% del total.

En el medio de transporte: 15 casos, 17% del total.

En el tipo de cliente: 68 casos, 78% del total.

En la existencia de comisiones: 34 casos, 39% del total.

En la forma y condiciones pago: 64 casos, 73% del total.

En el tipo de productos: 34 casos, 39% del total

Por su parte, el informe pericial obrante a fs. 2354 da cuenta que Nidera S.A. presentó las declaraciones juradas informativas relativas al cumplimiento del régimen de precios de transferencia del año 2004 previstas en la Resolución General N° 1122/01, lo que no estaba en discusión, por el contrario, los ajustes fueron efectuados a partir de estas presentaciones.

Resulta aplicable aquí el criterio de la Cámara en cuanto a que "…en lo atinente al valor probatorio

del informe pericial contable, debe reconocerse validez a las conclusiones del experto para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos (Fallos 319:469; 320:326), …"- conf. "Fidia S.A.", sentencia del 18.6.2024-.

Se advierte así como conclusión de lo expuesto que, salvo en el caso de medios transporte utilizados, camión o barco, las diferencias constatadas a partir de la labor pericial son significativas en cuanto a lo que representan en el total de operaciones tomadas como muestra en la comparación propuesta por el Fisco Nacional.

En este análisis, particular relevancia tiene, por ejemplo, que en el 95% de los 87 casos el destino de las exportaciones fue diferente al de las operaciones de Nidera S.A. con Concordia Agritrading PTE, que fueron a destinos predominantes en el comercio de granos, según el informe pericial económico, esto es, países en Asia (China), Europa (España e Italia) y África, mientras que los comparables fueron principalmente a países de América Latina y otros países como Cuba que, según el mismo informe, no tienen como compradores el mismo rol en el mercado.

Además, como se explica en los informes periciales tratándose de operaciones no regulares a diferencia de las habituales al mercado internacional de commodities agrícolas, la diferencia en el destino incide directamente en términos de costos de logística, seguros y condiciones comerciales y con ello en el precio.

Señalan los expertos en el informe pericial económico que "El mercado de commodities agrícolas es un mercado mundial, en donde la oferta y la demanda están atomatizadas y se encuentran a grandes distancias. Particularmente en productos que son relevantes para Argentina como la soja, el maíz y el trigo, la oferta es predominantemente americana mientras que la demanda se encuentra en Asia, Europa y África".

Por ello, la misma reflexión puede hacerse respecto al tipo de cliente que, según el informe al que se viene aludiendo, fue en el 78% a clientes puntuales, mientras que las exportaciones a Concordia Agritrading PTE fueron en el marco de un vínculo comercial más estable, con dicha firma como trader internacional, sin reconocimiento de comisiones, con condiciones de mercado propias de una relación de dicha índole.

En el mismo informe se señala que "…la compleja logística comercial y financiera que se necesita para realizar la mayor parte de las operaciones internacionales de commodities se apoya en un esquema de alto volumen y bajo margen, aprovechando la fungibilidad del producto y plazos mas largos. En Argentina, este esquema de comercialización es el más común. Tomando el caso del complejo sojero, que es el mayor complejo exportador de Argentina, Asia y Europa son el destino de mas del 80% de sus exportaciones. Estas ventas al exterior forman parte de un proceso continuo en el que los acopiadores, exportadores o procesadores del grano (para su conversión en aceites y harinas) compran el grano y acumulan grandes volúmenes que serán vendidos a traders internacionales, que a su vez lo comercializarán en el resto del mundo. Naturalmente, también existen operaciones de exportación realizadas por montos de menor tamaño o cuyos destinos no son los usuales o que no han sido programadas con antelación. Estas operaciones difieren mucho una de otras y su logística está hecha a medida. En estos casos los costos operativos son mayores y también los márgenes dado que se deben compensar mayores riesgos."

A mayor abundamiento, las Resoluciones Nros. 60/2013 por el período fiscal 2005 y 145/2015 por el período fiscal 2006, es decir, los años siguientes al determinado en la Resolución N° 38/2012, adjuntas por Nidera S.A. a este Expediente a fs. 317/340 y 1809/1824, permiten dar cuenta también de la relación estable y a largo plazo que tenía con el mismo trader, lo que también pudo incidir en el precio de las operaciones, conforme apreciaciones dadas por los expertos en el informe pericial económico presentado por ambos peritos en este Expediente.

Siguiendo con las diferencias significativas, también se acreditó que éstas se configuraron en las formas de pago. El informe pericial contable dio cuenta que en el 73% de los casos los pagos en las operaciones comparables se hicieron en diversas modalidades como cartas de crédito o bajo la figura de prefinanciación de exportaciones, mientras que los pagos de las ventas a Concordia Agritrading PTE se hicieron, salvo algunas excepciones, en el marco de un contrato de suministro, sobre la base de una relación estable, en principio, sin riesgo financiero para Nidera S.A.

Por último, la pericia da cuenta que en la comparación se incluyeron operaciones de productos que Nidera S.A. no exportó, como aceite refinado envasado a granel (flexitank), que se negocian en mercados distintos y bajo lógicas comerciales diversas. Asimismo, se destaca allí también que solo el 4% de las toneladas de las operaciones comparables corresponden al principal producto exportado por Nidera S.A. a Concordia Agritrading PTE que es la Harina de Soja. Respecto del segundo producto exportado, Habas de Soja, se aclara en la pericia que no se incluyeron comparables.

No hay razón para apartarse de estas conclusiones cuando en la respuesta dada por el perito del Fisco Nacional no objetó en forma fundada la veracidad de dicha información, sino que se limitó a decir que no tenía respaldo en las actuaciones administrativas, aunque no fueron éstas las únicas constancias compulsadas, sino también las registraciones contables y otra documentación requerida para contestar el punto. Por otro lado, no surge del informe, ni de los escritos presentados en el Expediente que el perito del Fisco Nacional haya requerido otros elementos tendientes a dar respuesta al punto; tampoco al contestar el traslado del recurso de apelación la representación fiscal ofreció puntos de pericia, ni opuso reparos concretos al punto 4) referido a la existencia de diferencias significativas aunque sí lo hizo respecto de los puntos 2), 5), 6) y 7) sobre los cuales expresamente expresó y fundó su oposición; no solicitó explicaciones con posterioridad a la presentación del dictamen pericial, cuestionando los datos o, en su caso, los principios y métodos y el análisis de los mismos a partir los cuales el experto de Nidera S.A. extrajo sus conclusiones, lo que en particular en el caso de ajustes por precios de transferencia resulta relevante dada la complejidad, el tipo de documentación que debe ser compulsada y los conocimientos especiales, inclusive, en diferentes disciplinas que en general se requieren en la materia.

En esta inteligencia, teniendo en cuenta la actividad probatoria desplegada por Nidera S.A., la conducta asumida por el Fisco Nacional al negar la existencia de las diferencias significativas con sus meros dichos, sin respaldo de los mismos a pesar de contar con facultades para examinarlas, se muestra parcial e insuficiente.

Cabe recordar aquí el criterio de la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal en cuanto a que "…la inversión de la carga de la prueba conlleva exigencias también para la administración fiscal, cuando ésta intenta controvertir las evidencias aportadas por el contribuyente. Ello es así, pues si bien la normativa involucrada establece una presunción acerca del precio pactado, por la vinculación económica entre las partes que llevan a cabo operaciones de exportación, ante la demostración por parte del contribuyente de que sus precios califican correctamente frente al principio "arm's lenght", se produce un nuevo desplazamiento de la carga, que recae sobre las autoridades fiscales, quienes deberán realizar un mayor esfuerzo para concretar y sustentar la impugnación, a efectos de justificar su propia apreciación valorativa en el caso concreto, por encima de la prueba aportada por el contribuyente" –conf. "ADM Argentina S.A.", sentencia del 29.8.2017, confirmada por la CS en sentencia del 28.10.2021-.

En definitiva, sobre la base las conclusiones adoptadas en el punto 4) del informe pericial contable y el resto de los puntos periciales ya reseñados, sumadas a las del informe pericial económico, debe concluirse que Nidera S.A. logró probar que las características de sus exportaciones con la empresa vinculada con las realizadas por Oleaginosa Moreno S.A. eran por las condiciones de venta, forma de pago, tipo de producto y otras consideraciones, disimiles y como tales no son susceptibles de ser comparadas. Queda decir, a mayor abundamiento, que las diferencias comparativas de significancia por su entidad en el total, no se dan en un único parámetro de los previstos en el sexto párrafo del art. 21 de la reglamentación a la ley del impuesto a las ganancias, sino en varios, lo que obsta también a la razonabilidad de sus resultados.

Por tales consideraciones, corresponde revocar la Resolución N° 38/2012 y como lógica consecuencia la N° 51/2016 que aplicó una sanción de defraudación por los ajustes notificados en dicho acto, en ambos casos, con costas.

Por la forma en que se resuelve, no resulta necesario referirse al resto de los agravios.

- Resolución N° 51/2012- Ajuste en el impuesto al valor agregado PF 12/04 a 11/05 por impugnación de proveedores apócrifos

Respecto a este ajuste, el juez administrativo impugnó los créditos fiscales de las compras de Nidera S.A. a 14 proveedores en los términos del art. 12 de la ley del gravamen, a partir de constatar en la instancia de la fiscalización su falta de capacidad económica y operativa para realizar las operaciones, concretamente para vender los cereales a Nidera S.A.

Lo hizo durante el procedimiento de fiscalización y luego también en el de determinación de oficio a partir de la apertura a prueba solicitada por Nidera S.A. y los resultados de la medida para mejor proveer dictada en dicha sede a partir del descargo de Nidera S.A. al contestar la vista de los ajustes, que tuvo como resultado las voluminosas actuaciones administrativas que preceden la emisión de dicha Resolución.

Allí se deja constancia de las inconsistencias detectadas a los proveedores que no fueron desvirtuadas en dicha instancia.

Entre ellas que estaban inscriptos como intermediarios y que operaban a través de otras empresas intermediarias también calificadas como apócrifas (vgr. Martinez), no tenían empleados en relación de dependencia a pesar de los volúmenes de granos operados según la información en sistemas de la Administración (vgr. Martinez, Frattin, Com, Benso, Giordanengo, Desiderio y Ruben Oggioni SH, Corceam S.R.L., Tecnificación Agricola S.R.L., Conslan S.A., Dos Agro S.R.L., Lancarax S.A.), no tenían plantas de acopio, ni propias ni alquiladas (vgr. Martinez, Giordanengo), operaban desde su domicilio personal (vgr. Martinez). Que no facturaban la comisión (vgr. Frattin); algunos no tenían cuentas bancarias (vg. Benso) y los que tenían sus acreditaciones no eran acordes a las ventas registradas en los sistemas (vgr. Lancarax S.A.); tampoco tenían bienes registrables (propiedades, máquinas agrícolas, camiones, etc) o los que tenían no eran acordes a los volúmenes de granos operados (vgr. Giordanengo, Conslan S.A., Dos Agro S.R.L., Lancarax S.A.).

Por otro lado, constataron que tenían su domicilio fiscal en estudios contables y jurídicos o escribanías en la Ciudad de Buenos Aires a pesar de operar en Santa Fe o Córdoba (vgr. Desiderio y Ruben Oggioni SH, Tecnificación Agricola S.R.L., Dos Agro S.R.L.); en algunos casos, la fiscalización verificó que los domicilios eran viviendas precarias en zonas periféricas donde tampoco pudieron ser ubicados (vgr. Agro Servicios El Chacarero S.R.L.). Otros, como el Sr. Giordanengo, al igual que Corceam S.R.L. y Conslan S.A., no pudieron ser ubicadas ni ellas ni sus directivos en ninguno de los domicilios declarados.

Otro de elementos tenidos en cuenta en la impugnación fue que los contratos de arrendamiento invocados no pudieron ser validados ya que las contrapartes de los mismos negaron su existencia (vgr. Martin) o cuando los fiscalizadores concurrieron al lugar operaba otra empresa sin relación con el proveedor (AG Cereales S.R.L.)

La fiscalización también detectó que algunos proveedores eran jubilados no inscriptos en la Administración Tributaria (vgr. Frattin)

Cuando fueron ubicados, algunos de ellos desconocieron haber operado con Nidera S.A. (Vgr. Frattin). En el caso de Lancarax S.A., su Presidente desconoció ante la fiscalización haber participado en actividades de dicha firma. Explicó que a solicitud de otra persona, suscribió documentación, como chequeras, poderes, en las que figuraba como Presidente de dicha firma.

Se advierte así que a partir de un exhaustivo relevamiento de la situación de cada uno de los proveedores y de sus directivos, se concluyó, en definitiva, que se trataba de sujetos formalmente existentes pero sin capacidad operativa ni económica para vender los productos documentados en los comprobantes fiscales, y como tales, utilizados para simular compras de granos.

Ante tales objeciones, en virtud de lo dispuesto en el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que interpretó sus alcances, correspondía a Nidera S.A. probar en contrario, esto es, que las compras efectivamente se hicieron a los proveedores que emitieron los comprobantes fiscales.

En efecto, al fallar en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, sentencia del 10 de marzo de 2015, entre otras, sostuvo dicho Tribunal: *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "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, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de los bienes, no respecto de otros sujetos.

En el caso, es Nidera S.A. la que explica que las compras, tanto las de granos como las de aceites, se hacían a intermediarios, corredores y entregadores, a los cuales dice haber identificado ante la fiscalización y algunos de ellos, inclusive confirmaron en esta instancia haber operado, más ello, si bien puede ser prueba de la existencia de las compras para la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias –que no fue objetada- no acredita per se que las compras fueron realizadas a los proveedores que extendieron los comprobantes fiscales a nombre de Nidera S.A. que es, como ya se dijo, lo que interesa a efectos del cómputo del crédito fiscal. Insiste Nidera S.A. en que los proveedores no estaban inscriptos en la base de contribuyentes apócrifos y sí estaban inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos como productores o acopiadores, más ello, por si solo, no es suficiente para corroborar las ventas.

Ello así máxime cuando los elementos recabados por la fiscalización respecto a cada uno de los proveedores, reseñados también por Nidera S.A. en su recurso de apelación ante este Tribunal, dan clara cuenta que no fueron ellos los que vendieron los cereales. Ello, ante la constatación de que no tenían ni arrendaban campos para producir, no tenían cuentas bancarias o, en su caso, acreditaciones acordes al volumen operado, no alquilaban máquinas ni tenían compras de insumos declaradas, entre muchas otras anomalías, que analizada en conjunto tienen entidad suficiente para poner en seria duda su real existencia.

Por su parte, la prueba pericial contable rendida en esta instancia (fs. 640/696) da cuenta de la documentación y registración de las compras, lo que no estaba en discusión, así como también que en las compras de cereales intervinieron corredores e intermediarios y también entregadores –Capdevielle Kay y Cia S.A., Pedra Gonzalez y Cia. Amato y Catalano S.R.L., Roagro S.R.L. Rodolfo Gimenez y Cia., Di Chiazza Antonio, Agropol S.A., GCM S.A., Crop S.R.L., Nortegran S.R.L.,J. Hinrichsen S.A., Granos del Paraná S.R.L., entre otros-; más ello, ya se señaló, no prueba las operaciones de Nidera S.A. con los proveedores de quien recibió los comprobantes fiscales.

En cuanto a los pagos, del informe pericial surge que algunos fueron hechos con transferencias bancarias a los intermediarios y a los proveedores (vgr. Martinez). En otros casos, el informe no revela la forma en que se pagó al no haber documentación que lo acredite (vgr. Frattin; Com); en algunos se informa como forma de pago compensación (vgr. Martin) o con cheques propios de Nidera S.A. (vgr. Conslan S.A., Lancarax S.A., AG Cereales S.R.L.).

La misma información surge de la prueba informativa que fue admitida y producida en este Expediente, esto es la intervención en las operaciones con los proveedores, de otras empresas, como intermediarias, ya sea como

corredores o como entregadores, en las compras de Nidera S.A. que en realidad fueron interpósitas personas cuya participación no justifica que las compras se hicieron a sujetos sin terrenos, ni plantas de acopio, ni propias ni arrendadas, sin maquinarias, sin empleados, personas jubiladas o sin actividades agropecuarias comprobables y sin cuentas bancarias o con acreditaciones que no responden a las ventas.

Cabe recordar que es jurisprudencia de la Cámara que ejerce como tribunal de Alzada que,

"…para que el crédito fiscal pueda computarse, deben cumplirse una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o en el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto en el IVA, y g) que las operaciones que originan crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo".

Agregó a continuación que,

"A lo expuesto debe añadirse que, a los fines del aludido reconocimiento, la firma contribuyente debe probar, entre otros extremos, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas en donde se halle el impuesto discriminado; y a su vez, para que pueda computar este crédito fiscal, necesariamente tiene que haber existido la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación, para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido, por haber abonado el IVA en la etapa anterior" –Cofco International Argentina S.A.", sentencia del 28.11.2023-.

Cabe destacar que en la causa que dio lugar a esta sentencia dictada respecto del mismo contribuyente –Cofco International Argentina S.A., antes Nidera S.A.-, el 25 de febrero de 2022 la Sala A de este Tribunal analizó la capacidad operativa y económica de varios de los proveedores involucrados en este Expediente también –entre ellos, AG Cereales S.R.L. y los Sres. Giordanengo y Com; - y concluyó que las anomalías e inconsistencias detectadas a cada uno de ellos no habían sido rebatidas con pruebas fehacientes, por lo que correspondía confirmar los ajustes al crédito fiscal del impuesto al valor agregado.

Para más detalle, en dicha oportunidad, se puso de relevancia por ejemplo que en el caso de AG Cereales S.R.L. la fiscalización se había constituido en la planta y había constatado que allí funcionaba un criadero de pollos.

Particular relevancia reviste el análisis efectuado respecto de Lancarax S.A. –proveedor de aceites crudos- ya que en la determinación de oficio recurrida en este Expediente sus operaciones representan casi el 50% de la pretensión fiscal, habiendo reconocido su Presidente ante la fiscalización que su constitución fue a cambio de dinero.

Las pruebas valoradas en dicho precedente fueron similares rendidas en este caso, tales como la informativa a los corredores y entregadores intervinientes –como Agrosud S.A., Agrosoles S.R.L., Rodolfo Gimenez y Cia., Amato y Catalano S.R.L., Roagro S.A., Bilbao Cereales, Pedra-, los bancos de localización de las cuentas de Nidera S.A. desde las cuales se hicieron los pagos de su parte –Galicia, Ciudad, La Pampa, Macro, Santa Fe, Santander, Bancor, Patagonia, Itaú, Nación, Paribas, RBS, HSBC y las cámaras y bolsas de cereales de las diferentes jurisdicciones donde se registraron o bien se certificaron las firmas de los contratos –de Bahia Blanca, de Rosario, de Buenos Aires-.

En definitiva, se concluyó allí que ni la correcta documentación y registración de las compras, que es el resultado

que arrojó la prueba pericial contable rendida, ni la información aportada por las entidades antes mencionadas, resultan suficientes para acreditar la identidad de los proveedores que intervinieron en la operatoria.

A su turno, esta decisión fue confirmada por la Cámara en la sentencia del 28 de noviembre de 2023 más arriba citada.

Señaló para ello que ”…la impugnación de las operaciones tiene epicentro en la presunta falta de capacidad económica y operativa de los proveedores en cuestión. Frente a ese extremo objetivo, la existencia de facturas, remitos y cartas de porte, así como la información que han brindado en autos las entidades financieras y los intermediarios, no admite tener por probado lo contrario. En otras palabras, el respaldo documental, el circuito material de los productos –lo que incluye a los sujetos intervinientes– y el circuito económico de los valores correspondientes, no resultan suficientes para rebatir el cargo imputado por el Fisco nacional –y confirmado por el Tribunal Fiscal– (conf. esta Sala, Causa Nº 19825/2021, “Cereales Condor S.A. (TF 32670–I) c/ D.G.I. S/ recurso directo de organismo externo”, del 27/10/2022)”.

En el caso, del mismo modo, la prueba rendida por Nidera S.A. no es contundente para probar la capacidad operativa y económica de los proveedores, que fue la principal objeción de la fiscalización, ni por ende que hayan sido ellos los que le hicieron las ventas lo que a la luz de lo dispuesto en el art. 12 de la ley del gravamen, conforme a la jurisprudencia antes citada, obsta al cómputo del crédito fiscal. Dicha conclusión no cambia por el hecho que en la misma fiscalización se haya admitido el cómputo del gasto en el impuesto a las ganancias ya que no puso en duda la existencia del cereal, ni tampoco que fueron necesarios para su actividad, sino que las operaciones se hayan hecho realmente con los proveedores y los intermediarios que se invoca.,

En definitiva, los elementos probatorios reunidos, tanto en la instancia administrativa como ante este Tribunal, son insuficientes para acreditar la efectiva existencia de las operaciones con los proveedores cuestionados, y con ello para convalidar la legitimidad de los créditos fiscales computados, en la forma exigida en esta clase de ajustes fiscales por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por ello, corresponde confirmar la Resolución N° 51/2012.

Las costas se imponen de acuerdo a los respectivos vencimientos.

La Dra. Gomez dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

1. Revocar las Resoluciones Nros. 38/2012 y 51/2016, con costas.

2. Confirmar la Resolución N° 51/2012, con costas.

3. Regular los honorarios de los profesionales intervinientes en representación de la recurrente, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, en la siguiente forma:

a) Por el Expediente N°36.464-I:

(i) Al Dr. Eduardo Alberto Baistrocchi Campani, en la suma de $4.043.083 por su actuación en la primera y segunda etapa en el carácter de apoderado y copatrocinante, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio,

el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

(ii) Al Dr. Miguel A. M. Tesón, en la suma de $1.837.765 por su actuación en la primera y segunda etapa en el carácter de copatrocinante, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

(iii) Al Dr. Guillermo A. Lalanne, en la suma de $1.837.765 por su actuación en la primera y segunda etapa en el carácter de copatrocinante, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432 y en la suma de $11.983.731 equivalente a 129,58 UMA por su actuación en la tercera etapa en el doble carácter de apoderado y patrocinante, teniendo en cuenta lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

b) Por el Expediente 46.546-I:

(i) Al Dr. Eduardo Alberto Baistrocchi Campani, en la suma de $2.822.232 por su actuación en la primera y segunda etapa en el carácter de apoderado y copatrocinante, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

(ii) Al Dr. Miguel A. M. Tesón, en la suma de $1.282.832 por su actuación en la primera y segunda etapa en el carácter de copatrocinante, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

(iii) Al Dr. Guillermo A. Lalanne, en la suma de $1.282.832,80 por su actuación en la primera y segunda etapa en el carácter de copatrocinante, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432 y en la suma de $4.544.754 equivalente a 49,14 UMA por su actuación en la tercera etapa en el doble carácter de apoderado y patrocinante, teniendo en cuenta lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

4. Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en el Expediente N°36.469-I, los que quedan a cargo de la recurrente, en la siguiente forma:

a) Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $28.293 por la representación procesal y $70.732 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b) Por la tercera etapa, en la suma de $165.166 equivalente a 1,79 UMA por la representación procesal y de $412.915, equivalente a 4,46 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Se hace constar que esta sentencia se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12° Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

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

Digitally signed by Edith Viviana Gomez
Date: 2026.09.28 13:46:33 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.09.28 13:59:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.28 14:01:18 -03:00