República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-20939601-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Febrero de 2025

Referencia: 34.805-I, R. TRONCHIN HNOS. S.H., 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 **34.805-I**, caratulado: **“R. TRONCHIN HNOS. S.H. s/ recurso de apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 79/98vta. se interpuso recurso de apelación contra la Res. 68/2011 que determinó de oficio el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) de los períodos 06/2006 a 01/2008, intimó su pago con más intereses resarcitorios y aplicó una multa graduada en dos veces el importe del gravamen presuntamente defraudado en el período 01/2008 (cfrme. art. 46, ley 11.683), difiriendo la aplicación de sanción por los restantes períodos fiscales (cfrme. art. 20, ley 24.769 vigente al momento de los hechos).

La actora expresó que el acto recurrido es nulo de nulidad absoluta e insanable, pues para efectuar el ajuste de las compras y créditos fiscales presuntos de $ 229.538,77 y llegar a las ventas omitidas, no se identificó al supuesto proveedor que lo originó, omitiéndose la causa, la fundamentación, la identificación de los hechos y antecedentes que el fisco tuvo en cuenta para componer y cuantificar el incremento del débito fiscal presunto de $ 1.070.737,90 por venta de pollos “eviscerados”. Es decir, el fisco no explicó cómo llegó a dicho incremento presunto, siendo que tanto del acto, como de sus antecedentes, surge que el crédito fiscal estimado debió razonablemente proporcionarse entre diferentes valores promedios estimados de los pollos Kosher y de los pollos eviscerados faenados por R. Tronchin Hnos. S.H.

Con relación al fondo del asunto, sintetizó los puntos de agravio contra las pretensiones fiscales de la siguiente forma: a) “Recomposición” de las “ventas omitidas de pollos eviscerados” a partir de las compras estimadas como omitidas e incremento del crédito fiscal IVA por supuesta omisión de registración de facturas de compra; b) “Recomposición” de ventas supuestamente omitidas de pollos eviscerados y de un débito presunto de $1.070.737,90; c) Impugnación del crédito fiscal del IVA originado por el no cómputo de las facturas de compra emitidas por el proveedor Compañía Exportadora de Frutos del País S.A. y d) Impugnación de créditos fiscales por aplicación de la ley 25.345.

Con relación al punto “a”, señaló que la presunción de ventas omitidas es indirecta e inválida, pues fue edificada a partir de compras y créditos fiscales presuntos de $229.538,77 pero valiéndose además de la construcción de otras presunciones intermedias, basadas en hechos inciertos y no probados, relativas a la existencia conjetural de cada uno de los factores de la integración de los costos, presunciones con las que se arriba al elemento del hecho imponible arbitrariamente inferido “débito fiscal de las ventas omitidas”.

Consideró que la determinación de oficio practicada por el fisco altera gravemente los principios de razonabilidad, legalidad y de no confiscatoriedad, toda vez que el procedimiento determinativo adoptado distorsiona en forma grosera su situación económica real.

Respecto del punto “b” (Recomposición de ventas supuestamente omitidas de pollos eviscerados y de un débito presunto de $1.070.737,90), destacó que la tasa de mortandad promedio estimada por el fisco es arbitraria e inválida como índice objetivo, pues no reconoce una fuente indubitada y verificable que sustente dicha presunción.

Señaló que la afirmación del informe técnico relativa a que *“el tiempo necesario para que un pollito BB alcance su peso de faena (aproximadamente un peso vivo = 2,750 kg.) es aproximadamente 52 días”*, es meramente dogmática y carente de todo fundamento objetivo constatable, razón por la cual entendió que la presunción de días estimados de crianza por unidad utilizada es arbitraria e inválida como índice objetivo.

Manifestó que el fisco pretende inferir de las supuestas compras de pollitos bebé (BB) declaradas, las también supuestas ventas de pollitos BB no declaradas y de allí el consiguiente débito fiscal presunto de $1.070.737,90. Agregó que según el informe técnico, R. Tronchin Hnos. S.H. declaró compras por un total de 791.365 pollitos BB, arribando a la conclusión de que la compra supuestamente real correspondería a la cantidad presunta de 1.442.650 pollitos BB. Sin embargo, adelantó que, a partir de los datos suministrados por los peritos en la pericia técnica de consumo de energía eléctrica, demostrará cómo y por qué son ciertos los datos y las ventas que declaró.

Como resultado de la circularización efectuada, la titular de la granja integrada Herpave, Sra. Aranda, aportó copias, que el fisco consideró como “impresiones de lo contenido originalmente en archivos digitales (una planilla de cálculo o una tabla de procesador de texto)”, entendiendo que Tronchin Hnos. S.H. le entregó a Herpave dicha documentación en carácter de liquidación.

Afirmó que una manipulable impresión de pantalla suministrada por un tercero, cuyo origen y emisión se le pretende atribuir, no acredita absolutamente nada en cuanto a la veracidad y trascendencia probatoria que se quiere adjudicar a su contenido.

Expresó que el informe técnico no pudo menos que reconocer la insostenible fragilidad de la proyección de la presunción de ventas que se le adjudicaron a partir de la “liquidación electrónica” suministrada por un único proveedor que representaba sólo el 13% de los insumos, sobre el 87% restante de las ventas presuntamente omitidas que se estiman de oficio en el acto recurrido.

Señaló que en términos estadísticos, el valor más probable resulta del promedio de un número no inferior a 20 repeticiones de los parámetros a considerar. Es este caso, manifestó que se cuenta con solo 7 repeticiones (liquidaciones) de cada parámetro a considerar (mortandad, peso vivo promedio y días de crianza), por lo que debería desestimarse la obtención del resultado “más probable” por no cumplirse las condiciones que garanticen la calidad estadística de su resultado (20 repeticiones).

Destacó que no puede la AFIP construir una presunción basada en una “cadena de presunciones”, para inferir la existencia y magnitud de las ventas que según el fisco se encuentran omitidas.

Insistió en que la “recomposición” de las ventas arbitrariamente preconstituidas a partir de una cadena de presunciones que se origina en la presunción de compras, da por resultado una ficción de ventas inadmisible en derecho.

Afirmó que no son ciertos, ni conocidos, ni están acreditados conforme a derecho, ninguno de cada uno de los factores de la ecuación: pollitos BB (presumidos) – mortandad (presumida) = pollos terminados (presumidos) y disponibles para su faena, que sirvió de base a la cadena de presunciones de ventas omitidas pretendidas por el fisco.

Sostuvo que todos los supuestos parámetros productivos de la ecuación (“índices presuntivos”) utilizados en la llamada “recomposición de las ventas” no son hechos ciertos, conocidos y probados que puedan servir de base jurídica o económica al hecho imponible que se pretende inferir.

Agregó que las cantidades de pollos BB adquiridos, los días de crianza de cada pollo terminado, la mortandad de los pollos dados en crianza, la merma, el peso vivo de cada pollo, el rendimiento de la faena (kilo vivo/kilo faenado) de 55%, la cantidad de cajones obtenidos de la faena de los pollos que egresaron de la crianza, los kilos por cajón producido por faena (20) de pollos faenados, los kilos por cajón vendido (20), todos han sido estimados presuntivamente.

Asimismo, puntualiza que la cantidad total (presunta) de pollos terminados y disponibles para su faena es una presunción que no autoriza a presumir que sea idéntica a la cantidad total (presunta) de pollos efectivamente vendidos. Y agrega que las ventas presuntas (ventas presuntas = variación de inventario presunta + compras presuntas) han sido calculadas a partir de una variación de inventario confesada presunta.

Indicó que le resultó inaplicable el índice de mortandad del 7.114% y su aplicación al total de la producción de pollos de R. Tronchin Hnos. S.H. por cuanto no fue controlado por su parte. Dicha cantidad, de ser cierta, representaría el 13,32% sobre el 1.442.650 cabezas de pollos BB que habían sido adquiridos durante el mismo período por R. Tronchin Hnos. S.H., resultando arbitrario que la AFIP aplique dicho índice de mortandad para todas las compras de pollo efectuadas, toda vez que el 86,68% de los pollos criados en otros establecimientos, con servicios de menor calidad, tiene una mortandad significativamente superior a Granja Herpave.

Afirmó por otra parte, que dicho índice de mortandad fue estimado en sede administrativa por la consultora de parte Sánchez en un 10,34% en forma congruente con la cuantificación pericial de consumo eléctrico por pollo faenado por la apelante, efectuada por los expertos Bruno y Martino.

Expresó que para el peso vivo final promedio en 2.520 kg. estimado por la AFIP, le caben los mismos cuestionamientos, respecto de su supuesta fuente probatoria, es decir, la manifestación de la Granja Herpave en cuanto remite tales datos a la liquidación magnéticamente sustentada en documento electrónico.

Cuestionó también la cantidad de días de duración de la crianza que el fisco estima en 52, premisa suministrada por Granja Herpave y considera que no resulta válida ni representativa para el resto de las crianzas efectuadas en otros establecimientos.

Objetó el índice de rendimiento de faena establecido por el fisco para los pollos Kosher en un valor del 55%, por suponer que una proporción significativa de los pollos faenados por R. Tronchin Hnos. S.H. se rige por los requisitos sacramentales exigidos en las Leyes de Kashrut. Explicó que el rendimiento porcentual de la faena Kosher estimado por la AFIP en un 55% es significativamente superior al rendimiento real de la faena de pollos Kosher que es sometido a un ritual particular.

Le resultó inatinente la ponderación y aplicación de la proyección del precio promedio ponderado del kg. de pollo, estimado por AFIP en $3,755, según surge del informe técnico, puesto que ese precio promedio ponderado de pollos por R. Tronchin Hnos. S.H. se encuentra fuerte e indebidamente incidido por el precio del pollo Kosher, siendo que esta variedad de producto comercializada tiene sólo una muy relativa incidencia sobre el total de los pollos eviscerados (sic).

Manifestó haber incorporado a la causa un ejemplar de la Revista “AVIMETRIA” del mes de 04/2008 que en sus págs. 30/47, establece como precio del pollo eviscerado (nivel mayorista), para el período 2006 y 2007, $ 2,50 y $2,95 respectivamente, resultando inferior al precio arbitrario de $3,755 fijado por AFIP.

Expresó que en la pericial técnica de consumo, los peritos de la partes (José María Bruno, por R. Tronchin Hnos. y Oscar Alberto Martino, por el fisco) compartieron el resultado respecto del consumo de energía eléctrica en función de la faena, en la cual se verificó que la totalidad del proceso productivo presenta una dependencia directa con el suministro energético. Dicha coincidencia en la fórmula, fue efectuada a partir de hechos comprobados (la energía eléctrica total del período fiscalizado y la cantidad de pollos faenados en la jornada compulsada), según la cual la producción de pollos faenados en el período ascendió a 718.462 pollos y la energía de 0,130 kw/pollo. Recordó que ambos profesionales coincidieron en que la jornada de faena abarcó 7 horas, ingresando 2.048 pollos de los cuales 18 resultaron muertos, lo que arrojó 2.030 pollos faenados con un peso promedio de cada pollo vivo en 2,65kg. Además, dichos profesionales determinaron el consumo diario de electricidad en un total de 0,1294 kw. por pollo faenado y según las facturas emitidas por EDESUR S.A., correspondientes al período imputado, el consumo total de energía, ascendió a 93.400kw.

Puntualizó que en materia de presunciones, el resultado de cada indicio debe converger unívocamente con el de los demás, por lo que la producción estimada de 721.793 pollos (inferido a partir de 2 hechos probados y reconocidos por los peritos) invalida la presunción de ventas omitidas constitutiva de la pretensión fiscal del IVA.

Advirtió que los parámetros propuestos por la perito Sánchez, desechados por la AFIP, conducen al mismo resultado que surge del informe técnico de los peritos Bruno y Martino (cantidad de pollos faenados: 724.118) y del consumo de electricidad facturado por Edesur SA, es decir, a la cantidad máxima de pollos criados le correspondería restar el 10,34% de mortandad - 85.508 pollos muertos - del total de 807.627 pollos criados en el período evaluado, arribando a una cantidad máxima estimada también de 724.118 pollos criados.

Concluyó que aún si se siguiese la cadena de presunciones sobre la que está construida la metodología polinómica, la cantidad estimada de pollos criados/faenados/vendidos por la apelante oscilaría entre 721.793 y los 724.118, lo que derribaría la pretensión fiscal.

Con relación al punto “c” respecto del cargo efectuado por facturas presuntamente apócrifas de la firma Compañía Exportadora Frutos del País. SA y consecuente impugnación del crédito fiscal deducido, se trata

de compras de “expeller de soja” efectuada a dicho proveedor, producto necesario para la crianza de los pollos que constituye el objeto principal de R. Tronchin Hnos. S.H. Cada una de las operaciones realizadas con dicho proveedor tiene el respaldo documental pertinente que la califica como documento legítimo y respaldatorio de la operación comercial concertada con el mismo.

Afirmó que si la AFIP no pudo ubicar a dicho proveedor fue porque no quiso hacerlo, pues de la prueba que aportó se desprende que existe, opera normalmente, tiene cuenta corriente bancaria y que el fisco le validó toda la documentación que declaró para operar comercialmente, haciéndole saber también el domicilio actual del proveedor.

Agregó que la obligación de acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los efectos fiscales según los medios de pago, representa una inadmisible inversión de la carga de la prueba en perjuicio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, pero únicamente cuando no se utilicen las formas de comprobación de las operaciones, situación que afirmó no es la de autos.

En lo tocante al punto “d”, planteo que la AFIP aplicó la ley 25.345 y la RG 1547, cuando ambas normas contravienen el art. 34 de la ley 11.683. Destacó que existe una consecuencia que deviene de su comparación, consistente en que la Ley de Procedimientos admite que el contribuyente pueda acreditar la veracidad de las operaciones para avalar el gasto y/o crédito fiscal, es decir, admite prueba en contrario. Continuó argumentando que el art. 2 de la ley 25.345, es un desborde indebido del legislador, excesivo y deviene inconstitucional, ya que atenta contra las garantías constitucionales cuando regula que la impugnación del gasto y/o del crédito fiscal se efectuará aun cuando los sujetos demuestren la veracidad de las operaciones. Apuntó que el fisco en ningún momento argumentó que las compras o locaciones tuvieran sustento en facturas o documentos equivalentes apócrifos o no autorizados, sino que sólo se limitó a objetar la modalidad de pago utilizada, lo que equivaldría a forzar contra legem a probar la veracidad de las operaciones.

Respecto del aspecto sancionatorio, alegó que es inadmisible la aplicación del art. 46 de la ley 11.683, toda vez que no mediaría elemento subjetivo culposo ni doloso alguno y que las omisiones de impuesto se basaron sólo en presunciones.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo a su postura, ofreció prueba y solicitó que se deje sin efecto la resolución apelada.

II. Que a fs. 112/138vta la representación fiscal contestó el traslado conferido y acompañó los antecedentes administrativos (en adelante aa). Solicitó por los argumentos de hecho y de derecho que expuso que se confirme el acto apelado, con costas.

III. Que a fs. 278 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a conocimiento de la Sala “C” y a fs. 287 se pusieron para alegar, haciendo uso de su derecho sólo el fisco a fs. 296/299vta. Finalmente, a fs. 303 se pusieron los autos para dictar sentencia.

IV. Que corresponde anticipar que los jueces no estamos obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino solo aquellos que resulten necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni tampoco a ponderar 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 se arriba (Fallos 321:1776).

V. Que con relación a la **nulidad** planteada por la actora por considerar que en el acto apelado no se mencionó la causa, esto es, no se identificaron los hechos y antecedentes tenidos en cuenta para componer y cuantificar el incremento del débito fiscal presunto en el IVA, y que tampoco fue fundamentado. Asimismo, planteó dicho agravio por entender que el método seguido por el ente fiscal para elaborar el ajuste practicado, resulta irrazonable.

Como expresó nuestra CSJN, para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o 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 la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Asimismo, debe considerarse que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican su dictado. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su emisión.

Luego de analizar el acto apelado, puede advertirse que fue dictado con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho que lo antecedió, es decir, que no sólo se cumplió con los requisitos externos de validez, sino que valoró las circunstancias fácticas y jurídicas que lo presuponen, más allá del acierto o error en que pudo haber incurrido el ente fiscal al valorarlas.

Además, conforme lo tiene dicho reiteradamente la Corte: *"…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior"* (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio *"...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Fallos 205:249, entre otros); como lo es en este caso, este Tribunal.

Ello así, solo cabe puntualizar que los agravios de la apelante representan una mera discrepancia con el fondo de la materia objeto de litigio y sobre la que está llamado a resolver este Tribunal, puesto que implica avanzar sobre la procedencia de aspectos centrales que tienen relación con dicha materia y que resultan de imposible proposición por la vía excepcional de la nulidad; por lo que **corresponde rechazar el planteo de nulidad**.

Con relación a las costas, lo cierto es que el planteo no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que al no haberse generado una actividad procesal autónoma, resulta improcedente imposición de costas a su respecto.

VI. Que ahora corresponde resolver la **cuestión de fondo**.

VI.1. De la resolución apelada y del informe final de inspección (en adelante IFI) obrante en las actuaciones administrativas que corren por cuerda separada (v. “III Cuerpo Principal del impuesto al valor agregado de las actuaciones administrativas”, fs. 475/483vta.) surge que el presente caso se originó con la OI Nº 246128 - ampliada mediante OI Nº 89924-.

La recurrente es una persona jurídica cuya actividad principal declarada es la “Matanza y procesamiento de carne de aves” y las secundarias son: “Transporte automotor cargas n.c.p.”, “Venta al por menor de huevos, carne de aves y productos de granja y caza n.c.p.” y “Cría de aves para producción de carne”, participando del ciclo a partir de la compra de los pollitos BB. La actividad que desarrolla la actora es el procesamiento de pollos parrilleros, orientada al mercado Kosher (faenamiento según normativa ritual de la colectividad judía). Para el desarrollo de esta actividad, la empresa participa del ciclo de crianza a partir de la compra de los pollitos BB, luego la crianza es delegada a granjas integradas y a una granja propia. Asimismo, compra los insumos necesarios para la elaboración de alimento balanceado, granos, etc. que son proporcionados a los granjeros. Una vez concluida la crianza, los granjeros proporcionan a la empresa el pollo a faenar.

Durante el curso de la fiscalización, se le requirió a la actora que exhiba los libros IVA Compras y Ventas, las DDJJ de todos los impuestos en los que se encuentra inscripta, acuses de recibos y comprobantes de pago por los períodos no prescriptos, facturas de compras y ventas desde 06/2006, extractos bancarios de las entidades con las que opera desde esa fecha. Respecto del período 01/06/2006 a 30/05/2007, se le requirió que exhiba facturas de compra de pollitos BB, remitos de entrega de pollitos BB, detallando la factura de compra a la cual pertenecen, facturas de compra y remitos de cáscara para la cama de los galpones de cría, facturas de compra de cada insumo utilizado para la elaboración de los distintos tipos de alimentos balanceados, formulación porcentual en peso de cada uno de los distintos alimentos balanceados utilizado para la crianza, facturas de compra de vacunas, desinfectantes y medicamentos, remitos de entrega de alimentos balanceado a cada granja de crianza con que operó en dicho período discriminando en propias e integradas con indicación, para cada titular, de razón social y CUIT, fotocopia del “Registro del Criador”, reglamentado en la Res. del SENASA 614/1997, de cada una de las granjas por las crianzas efectuadas, remitos y DTA correspondientes al envío de aves vivas a faena, factura de los granjeros integrados según el resultado de la crianza, romaneos de faena o planillas internas o documentos equivalentes por las faenas realizadas en el mencionado período, contratos correspondientes a las integraciones realizadas, método utilizado para determinar el resultado de cada crianza y la fijación del precio unitario de cada ave viva, cantidad de cámaras propias disponibles para el almacenamiento en frío de pollos eviscerados, indicando para cada una de ellas su ubicación y capacidad máxima expresada en cajones.

Al constituirse los funcionarios actuantes en el domicilio fiscal de la firma, se puso a disposición sólo las DDJJ de IVA de los períodos no prescriptos y sus respectivos acuses de recibos y comprobantes de pago, y se puso a disposición libros IVA Ventas (09/1997 a 07/2007), facturas de ventas tipo A y B por los años 2006 y 2007, ddjj de IVA, acuses y constancias de pago de los períodos 01/2001 a 07/2007, comprobantes de compras desde 06/11/2006 y 4 diskettes que reflejan los datos volcados en sus Libros IVA Compras y Ventas por los períodos 06/2006 a 05/2007, en formato PDF.

Mediante reiterados requerimientos el fisco solicitó a la actora que ponga a disposición la información solicitada e incumplida, a lo que la firma manifestó que toda vez que intervienen distintos partícipes en el proceso de entrega y distribución de los pollitos, alimentos y aves utilizados en la crianza, no se dispone de un archivo ordenado de los mismos, los distintos alimentos balanceados utilizados para la crianza están

formulados en base a maíz, soja, expeller de soja, gluten, conchilla, harina de carne, sal, premix y otros insumos de menor proporción. Informó las granjas con las que operó durante el período solicitado: a) Granja Santa María, de Aparicio H. y Cantossich, b) Granja Herpave de Aranda María, c) Granja el Gauchito de Echeverrigaray, Ricardo, d) Granja Minetti, de Free, Luisa Victoria y e) Granja Mar Luc, de Ciocca, Elena. Agregó que se solicitó a las granjas integradas copias de su Registro de Criador, los cuales no fueron recibidos, que en el proceso de faena Kosher y debido al volumen que se opera, no se utiliza romaneo y se controla por cantidad de cajones resultantes de 20 kgs. cada uno. Manifestó que no se formalizan por escrito los acuerdos de crianza efectuados con las granjas y que siendo R. Tronchin Hnos. S.H. una PYME con una reducida estructura administrativa, no tiene una metodología con registro de los resultados de crianza, ni de la fijación de precios de venta, poseyendo dentro de su establecimiento una cámara de frío con capacidad para 250 cajones de 20kgs. cada uno de pollo eviscerado y no contrata servicio de frío de terceros.

A través de nuevos requerimientos se le solicitó a la actora remitos de entrega de pollitos BB al integrado, detallando la factura de compra a la cual pertenecen, formulación porcentual en peso de cada uno de los distintos tipos de alimento balanceado utilizado para la crianza, remitos de entrega de alimento balanceado a cada granja, remitos y DTA correspondientes al envío de aves vivas a faena, detalle con cantidad de cajones obtenidas en cada una de las faenas, indicando el rendimiento obtenido en cada una de ellas, forma de abastecimiento de los cajones para la venta de pollos eviscerados (madera y plástico), con los cuales se efectivizaron las ventas desde 06/2006, destino dado a los subproductos y desperdicios de faena durante el período 06/2006, identificando razón social y CUIT del destinatario final y del transportista (refiriéndose como subproductos a las garras, tripas, sangre, plumas, etc.) y planilla y/o romaneos de faena y de salida de productos de dicho período en adelante.

A este requerimiento, la actora contestó que utiliza cajones de plástico para el traslado y entrega del pollo eviscerado, y que no efectuó compras de los mismos desde 06/2006 a esa fecha, que los subproductos y desperdicios de la faena kosher no tienen utilización comercial y son retirados por los recolectores de residuos de la Municipalidad de Lomas de Zamora. Reiteró que en el proceso de faena y debido a los volúmenes con que operó, no utilizó romaneo y se controló por cantidad de cajones de 20 kgs. cada uno, siendo entregados junto con la factura de venta, las cuales constituyen el antecedente de los envíos efectuados desde el mes 06/2006. Luego aportó los libros IVA Ventas e IVA Compras hasta 01/2008, como así también fotocopias de facturas de algunos de sus proveedores: Granja Marluc de Ciocca Elena B. y Cía. Exportadora de Frutos del País S.A. y -a instancia de la inspección- los números de teléfono con los cuales se comunicó con dichos proveedores, manifestando que en ese momento no operaba con ninguno de los dos.

Asimismo, se le requirió que aporte todas las liquidaciones de crianza desde 01/04/2006 al 31/05/2007, efectuadas al integrado para el mismo período, la formulación del alimento balanceado para dicho período y cantidad de kilogramos de cama adquirida por pollo, para igual período, lo que fue aportado en forma parcial, manifestando que *"las liquidaciones de crianza desde el 01/04/2006 hasta el 31/05/2007, efectuadas al integrado y las mismas para crianzas propias se encuentran a su disposición en el estudio del Dr. Alejandro Sánchez Kalbermatten…, dado que con motivo de una causa judicial en trámite ha sido necesario enviar dichos instrumentos"*. Agregó que el rendimiento de faena para el período 01/04/2006 al 31/05/2007 se estima cercano al 60%, no pudiendo establecer con exactitud cuál fue el correspondiente para cada faena, porque el establecimiento no cuenta con registros.

En base a la información aportada, la inspección actuante se comunicó con el Dr. Kalbermatten quien

informó que dichas liquidaciones se encuentran agregadas a las actuaciones “Robiglio Nro. 6011”, radicadas en la Fiscalía Penal Económico Nro. 1, cuyo Secretario informó que no existe ninguna causa con la caratula detallada.

Consultada la recurrente sobre el alimento balanceado, informó que el mismo es elaborado en el molino sito en la Ruta 205, Km. 65,5 de la localidad de Cañuelas, Pcia. de BA, que desconocen la titularidad del inmueble y que la utilización del mismo se debió a un acuerdo verbal con quien dijo ser el encargado del lugar y que por ello desconocen sus bienes, sus existencias y la capacidad de acopio de la misma. Ello así, la fiscalización se constituyó en dicha planta, siendo atendidos por el Sr. Gustavo Tronchin, en su carácter de titular de la empresa “Agro Avícola 205 S.A.”, quien manifestó que alquila parte de las instalaciones del predio, para la elaboración del alimento balanceado, desde hacía aproximadamente un año y medio, en que fue constituida dicha sociedad.

En dicho acto, se le notificó al Sr. Gustavo Tronchin, en su carácter de titular de Agro Avícola 205 S.A., un requerimiento para que aporte el contrato constitutivo de la firma, contrato de locación con la planta de elaboración y acopio de alimento balanceado, facturas de venta efectuadas a R. Tronchin Hnos S.H. en concepto de alimento balanceado y/o servicio de elaboración del alimento, por el período 01/04/2006 en adelante. Al contestar dicho requerimiento, el Sr. Tronchin afirmó haber cometido un error involuntario, ya que la firma “Agro Avícola 205 S.A.” posee un contrato de locación sólo de una porción indivisa del inmueble, para producir alimento balanceado desde el 01/07/2007 y que dicha empresa provee pollos vivos a Tronchin Hnos. S.H., desde el 22/08/2007. En definitiva, Agro Avícola 205 S.A. elabora alimento balanceado para la cría de sus propios pollos, los cuales luego vende “vivos” a R. Tronchin Hnos S.H. (v. fs. 305/360, Cpo IVA, aa).

Una vez más se requirió información sobre determinados insumos que se utilizan en la cría de los pollos, como granos, alimento balanceado, núcleos vitamínicos, concentrados, pellets y todo componente utilizado en la fabricación de los alimentos, esta vez a diferentes fechas mensuales como por ej. 31/06/2006 y 31/05/2007. R. Tronchin Hnos. S.H. respondió que no lleva registros de inventario permanente que permitan aportar la información de stocks solicitada (v. fs. 363, Cpo. IVA, aa). También se circularizó a los principales proveedores de la actora (Cooperativa Agrícola de Chivilcoy, Robredo Alberto “El Badajo” y Manzi Eduardo -proveedores de cereal-; Compañía Exportadora de Frutos del País SA -proveedor de expeller de soja-; Pronut S.R.L. -proveedor de núcleos para elaboración de alimento balanceado-; Nutriarroz S.A. -proveedor de cáscara de arroz a granel-; Elena Alfredo y Agropecuaria San Patricio SRL -proveedores de vacunas-; Bernardez Oscar “Transberpol” -servicio de transporte-; Aranda María Rosa “Herpave”, Aparicio y Contossich “Granja Santa María”, Etcheverrigaray R. “Granja El Gauchito”, Fre Luisa Victoria “Granja Minetti” y Ciocca Elena “Granja Marluc” -granjas integradas- y Mercou S.R.L. -proveedor de pollitos BB-. Las operaciones informadas por los proveedores fueron cotejadas por el fisco con las registradas por la contribuyente, observándose que Pronut S.R.L., Agropecuaria San Patricio S.R.L., Mercou S.R.L. y Nutriarroz S.A.; informaron más operaciones que las declaradas por la apelante. En tal sentido, si bien a priori no existiría perjuicio fiscal porque la empresa computó un crédito fiscal menor, según el análisis físico llevado a cabo por personal idóneo, ello se correspondería con un ocultamiento del circuito real de las operaciones de dicha firma. Así, de acuerdo con las facturas no registradas por la recurrente, el importe del crédito fiscal ascendería a $229.538,77.

Particularmente, respecto del proveedor Compañía Exportadora de Frutos del País S.A., no fue encontrado en el domicilio fiscal, ni legal, se verificó que algunos de los CAI coincidían con la autorización otorgada por AFIP y otros eran inválidos o inexistentes y se encuentra incluido en la base APOC del fisco. Respecto

de los pagos, todos fueron realizados en efectivo, incumpliendo lo establecido por la ley 25.345, no realizándose la retención del impuesto a las ganancias (IG). Por todo ello, el fisco impugnó el crédito fiscal correspondiente a este proveedor que asciende a $ 31.778,84.

Con respecto al ajuste por el no cómputo de crédito fiscal por aplicación de la ley 25.345 por la suma de $95.541; la actora tachó de inconstitucional dicha norma y destacó la veracidad de las operaciones cuestionadas.

Con la información aportada por la recurrente y la obtenida por la fiscalización, se recompuso la venta de pollos eviscerados, en función de las compras de pollitos BB y de la utilización de ciertos parámetros productivos, de cuyo resultado se obtuvo un monto de ventas omitidas con su correspondiente “débito fiscal” en el IVA. En tal sentido, el desarrollo de la recomposición efectuada se ve reflejado en el “Anexo I – Informe Técnico” realizado por profesional especializado en la materia, que consta de 33 fojas y que se adjuntó formando parte integrante de la resolución de “vista” de las actuaciones.

El fisco basó su postura en el Informe Técnico elaborado en sede administrativa por el Ing. Daniel Mojico (v. fs. 366/400, Cpo. II, IVA, aa) en el que se tuvo en cuenta que la actividad principal del contribuyente es transformar un lote de pollitos BB, en un lote de pollos terminados con un peso vivo (pre-faena) aproximado de 2,750kg, para luego proceder a su faena y venta inmediata.

El proceso específico de crianza para cualquier tipo de pollo, incluido el Kosher, conlleva un balance numérico de unidades entre el insumo principal (pollitos BB adquiridos) y el producto obtenido (pollo vivo terminado y disponible para su faena), siendo la ecuación la siguiente: Pollos terminados y disponibles para su faena = pollitos BB - mortandad. En tal sentido, se consideró a la mortandad como la única causa que provoca la disminución de las cantidades adquiridas respecto de las cantidades faenadas. Para aproximarse al valor esperable de mortandad en la producción de pollos parrilleros, se consultaron dichos valores a nivel nacional publicados en la revista especializada “Capia Informa” de la Cámara Argentina de Productores Avícolas de 07-08/2007 que para el período que va desde 04/2006 a 03/2007 informa un promedio de 7,29 de mortandad.

Por su parte, para evaluar la consistencia entre los pollitos BB adquiridos y la faena declarada, se consideró necesario evaluar el lapso temporal que existe entre la compra y la faena, para lo cual sólo es necesario considerar que el tiempo necesario para que un pollito BB alcance el peso de faena (aproximadamente un peso vivo de 2,750kg, dato extraído de la documental aportada por Herpave) es de aproximadamente 52 días, por lo que para comparar compras con faenas, las compras deben ser las que preceden en 52 días a las faenas consideradas. Como la faena que declaró R. Tronchin Hnos S.H. a SENASA es mensual, no es posible discriminarla cada 52 días, siendo de 2 meses o 60 días la mayor aproximación posible. Ello así, considerando una mortandad de 7.29 y la precedencia de 60 días de las compras respecto de la faena, se compararon las compras declaradas con la faena que R. Tronchin Hnos S.H. declaró al SENASA.

Asimismo, se compararon las ventas de pollo eviscerado declaradas con las estimadas por la inspección, para cuyo cálculo se utilizaron los índices productivos propios de la actividad que permiten discernir la adecuada relación entre los insumos (compras) y los productos (ventas). Los resultados de este análisis mostraron una significativa diferencia originada en ventas declaradas por debajo de las estimadas, por lo que se decidió analizar las compras.

Primeramente, se listaron los documentos declarados por la actora que ampararon las compras de pollitos

BB, efectuando el correspondiente cruce con el Libro IVA Compras, sin que haya surgido observación alguna, pero con posterioridad y como resultado de la circularización al proveedor Mercou S.R.L., se constató que omitió la declaración de 36 facturas de compra de pollitos BB en el período mencionado. Ello así, con este análisis se demostró la omisión tanto de compras como de ventas, por lo que se recompusieron las ventas.

La recomposición de las ventas implicó reconstruir la secuencia productiva que nace en la empresa avícola desde la compra del pollito BB, organizando la exposición en el subsistema compra, crianza, faena y venta:

A. Subsistema de compras: aquí se partió del insumo principal de la producción avícola, que es la compra de los pollitos BB, considerándose las compras efectuadas con una anterioridad aproximada de 52 días (en razón del tiempo de crianza que media entre la compra, y la faena y venta de las aves), considerándose para ello la información suministrada por Granja Herpave. Para ello, se consideraron las compras de pollitos BB declaradas por Tronchin y las que se originaron por las ventas de pollitos a la apelante informadas por Mercou.

B. Subsistema de crianza: Aquí se reconstruyó el proceso de engorde, en donde a una determinada cantidad de pollitos BB y durante un determinado tiempo, se los cría hasta alcanzar el peso necesario para su faena, para lo cual debe considerarse la duración de la crianza, la mortandad y el peso vivo final promedio.

Con respecto a este punto, se consideró que la actora no acompañó los remitos de entrega de pollitos BB al integrado, detallando la factura de compra a la cual pertenecen, porque adujo que no dispone de un archivo ordenado, pero lo cierto es que los comprobantes del proveedor Mercou S.R.L. contienen la leyenda *"Mercadería vendida en nuestro domicilio y retirada por cuenta y orden del comprador"*, con lo cual se entiende que el traslado de los pollitos BB desde la planta de incubación de su proveedor hasta la granja donde Tronchin efectuó cada crianza, debió estar amparado por un remito emitido por Tronchin. Tampoco se tuvieron a la vista los remitos de entrega de alimento balanceado a cada granja, que es de producción propia, es decir, el traslado del alimento balanceado desde la planta industrial propia de Tronchin hasta las granjas propias o integradas debió ser amparado por la emisión de remitos propios, pero no fueron aportados. Tampoco se acompañó el "Registro de Criador" reglamentado por la Res. 614/1997 (SENASA) de cada una de las crianzas efectuadas, tampoco de la granja propia identificada como "Granja El Ancla". No se acompañaron remitos, ni los DTA -documento para el tránsito de animales, Res. 1029/1999 (SENASA)- ni contratos correspondientes a las integraciones realizadas. La actora, no informó respecto del método utilizado para determinar el resultado de cada crianza y la fijación del precio unitario de cada ave, al manifestar que no tiene una metodología con registro de los resultados de cada crianza, ni la fijación de precios de venta. En este punto, en el "informe técnico" se destaca que el precio unitario que Tronchin Hnos. S.H. paga a los integrados por cada ave viva, surge de una detallada ecuación polinómica en los que cada uno de los términos de esa ecuación considera los componentes que afecta la eficiencia económica con que se realizó la crianza, considerando principalmente los insumos que en ella invirtió el integrador, en este caso, Tronchin Hnos. S.H.

Se explicó que la vinculación entre el integrador (empresa avícola: aporta pollitos BB, alimento balanceado, insumos y cobertura veterinaria) y el integrado (granjero independiente: aporta instalaciones fijas, mano de obra especializada, gas, energía eléctrica) se consuma mediante un acuerdo de integración en el que se definen las condiciones del pago al integrado y mediante una liquidación, siempre efectuada por el integrador, se hacen constar los estándares productivos y de los cuales se deriva el pago que el integrador hará al integrado. Por ello, y como la actora alegó no tener en su poder las liquidaciones que

sirvieron de base para el pago del servicio de crianza a los granjeros integrados, donde se evidencian y registran todos los parámetros inherentes a las crianzas, fue necesario circularizar a los granjeros integrados.

Así, se tuvo en cuenta los parámetros productivos informados por un integrado (Herpave) que demuestran los parámetros productivos considerados por Tronchin Hnos. S.H. para cuantificar la eficiencia de las crianzas efectuadas y valuar correctamente el pago de las liquidaciones. La titular de dicha granja afirmó que todas las liquidaciones que aportó fueron confeccionadas por Tronchin Hnos S.H., y su granja factura el servicio por el importe de tal liquidación. De la compulsa de dichas liquidaciones se comprobó que el precio unitario que Tronchin Hnos. S.H. pagó a la granja Herpave, surge de la ecuación que se describe a fs. 381 del Cpo. II de IVA de los aa, esto es, el valor unitario determinado por la ecuación, multiplicado por la cantidad de pollos egresados, lo que origina el valor total de cada liquidación.

Para definir los parámetros productivos utilizados en la recomposición, para la "mortandad" y el "peso vivo promedio" (2.750kg) el fisco utilizó, entre los 7 parámetros disponibles, el valor extremo que más favorecía la posición fiscal de la apelante, reconstruyendo toda la producción y las ventas, con esos parámetros extremos, en razón de que no se dispuso de las 20 repeticiones, sino 7 (liquidaciones) exigidas para determinar las cuantías presuntas mediante el cálculo de su valor. Con este criterio, el de utilizar el valor más favorable al contribuyente, se consideró todo margen de error o magnitud de la incerteza a favor del contribuyente con excepción del parámetro "días de crianza", donde se consideró que el promedio es válidamente representativo.

C. Subsistema de faena: Aquí el fisco determinó la cantidad de cajones obtenidos de la faena de los pollos que egresaron de la crianza, para lo cual fue necesario considerar dos parámetros importantes: el rendimiento y los kilos de pollo eviscerado contenidos en cada cajón, disponible para la venta, es por ello que se requirieron a la actora los romaneos de faena o planillas internas y el detalle con la cantidad de cajones obtenidos en cada una de las faenas, indicando el rendimiento obtenido en cada una de ellas, a lo que el contribuyente contestó que *"…en el proceso de faena kosher y debido al volumen que se opera no se utiliza romaneo y se controla por la cantidad de cajones resultantes de 20 kgs. cada uno"*, siendo entregados junto con la factura de venta que son los antecedentes de los envíos efectuados desde 06/2006 a la fecha de contestación. Frente a la falta de documentos y registros aportados, el fisco solicitó que se informe el rendimiento de faena para el período verificado, a lo que la actora respondió que *"…se estima cercano al 60% no pudiendo establecer con exactitud cuál fue el correspondiente para cada faena ya que nuestro establecimiento no cuenta con registros de faena… Por lo antepuesto se llega a una merma de 40% al 45%"*. En el informe técnico llamó la atención que la apelante luego de afirmar que no dispone de cálculos de rendimientos de faena, pueda informar que se estima cercano al 60% pero continuó aseverando que "*no cuenta con registros de faena*". De esta respuesta se consideró que si el rango de incerteza de la merma es de 40% al 45%, el rango de incerteza del rendimiento de faena es entre el 55% y el 60%. De ambos límites, el que más favorece la posición fiscal de R. Tronchin Hnos. S.H. es el del 55% de rendimiento de faena, y fue éste el que el fisco consideró para realizar los cálculos en este subsistema.

D. Subsistema de ventas: Las ventas de un determinado período se calculan considerando que Ventas = Existencia inicial – Existencia final + Compras, siendo la resta de la existencia final sobre la existencia inicial, la variación de inventario del período. Para considerar esta ecuación, se le requirió al contribuyente que informe la cantidad de cámaras propias disponibles para almacenamiento en frío de pollo eviscerado, debiendo indicar su ubicación y capacidad máxima expresada en cajones, a lo que respondió que dentro de su establecimiento posee una cámara de frío con capacidad para 250 cajones de 20 kgs. cada uno de pollo

eviscerado, no contratando servicio de frío. Ello así, y siguiendo el criterio de direccionar la recomposición hacia la posición fiscal más favorable al contribuyente, se consideró que la máxima variación de inventario es la que minimiza el valor de las ventas recompuestas. Esto es, una existencia inicial 0 y una existencia final de 250 cajones (máxima capacidad de almacenamiento); lo que genera una variación de inventario de -250 cajones. Esta variación de inventario negativa se incorporó a la recomposición restando 250 cajones a las ventas del último mes de la recomposición, considerando que los mismos no fueron vendidos sino almacenados.

Finalmente, la determinación del "débito fiscal" en el IVA surge como el producto de la cantidad de cajones s/ las ventas BB Mercou S.R.L. por los kilos de pollo eviscerado por cajón, por el precio unitario de venta, por la tasa del IVA y para considerar el precio unitario de venta, se tuvieron en cuenta la totalidad de las facturas emitidas por el contribuyente en el período considerado.

VI.2. Que a fin de resolver la presente causa, deberán analizarse los siguientes ajustes: **a)** el relativo a la recomposición de las ventas omitidas de "pollos eviscerados", a partir de las compras estimadas ante la falta de registración de las mismas en los libros contables, teniendo en cuenta que la actora cuestionó, en definitiva, la utilización por parte del fisco del método indiciario para determinar la materia imponible en función de índices y parámetros utilizados, **b)** la omisión de crédito fiscal en el IVA por omitir la registración de facturas de compra por un monto de $229.538,77; **c)** la impugnación del crédito fiscal proveniente de Compañía Exportadora Frutos del País S.A., por no haber sido ubicada en sus domicilios, por violar las disposiciones de la ley 25.345, por no haberse practicado retenciones, razones por las que se encuentra incluida en la base Apoc y **d)** impugnación de ciertas operaciones de compra por $95.541,43 por violar las disposiciones de la ley antievasión 25.345.

Primeramente, debo recordar que a los fines de determinar de oficio el gravamen, el fisco puede utilizar dos modalidades: practicarla sobre "base cierta" o en forma directa, o bien, sobre "base presunta" o por estimación. Sin embargo, la ley 11.683 fija un orden de prelación, pues la administración fiscal sólo puede recurrir a la determinación sobre *base presunta* cuando no disponga de los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que origina la obligación tributaria, tanto en cuanto a su existencia, como a su cuantía (registros y documentación contable, etc); o cuando los mismos presentan notorias deficiencias (documentación inexistente, alterada o no fehaciente, etc.). Es decir, el fisco debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo, para luego recién –y frente a los supuestos antes enunciados- recurrir al método indiciario/presuntivo expuesto como subsidiario del anterior, a fin de evitar decisiones alejadas de la realidad. En este sentido, el art. 18 de la ley 11.683 -vigente al momento de los hechos- disponía que *"La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc. En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones del mismo género…"*.

Advierto que en la presente causa, además de recurrirse a datos ciertos obtenidos tanto de la actora como de terceros, no se siguieron las presunciones legales contenidas en el art. 18 de la ley 11.683, sino que se recurrió a la medición indiciaria (cfme. primer párrafo del artículo citado).

El legislador valoró la necesidad de implementar métodos indiciarios con el propósito de contrarrestar la evasión fiscal. La validez de los mismos dependerá de que su uso guarde "razonable correspondencia" con los restantes elementos de convicción obrantes en la causa. En este mismo sentido, debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se le acuerda al fisco nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una *razonable* correspondencia con los hechos económicos verificados.

Sin perjuicio de lo dicho, debo recordar que ante una determinación de oficio realizada sobre base presunta, la actora contó con la posibilidad de allegar la prueba conducente que haga a su derecho para desvirtuar los cargos de la administración fiscal, ya que todas las presunciones –incluso las legales- resultan *iuris tantum*. En efecto, resulta aplicable la regla del "onus probandi incumbit et qui dicit" (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN, que dispone que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de aquello que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En este sentido, si bien este Tribunal -cfme. art. 164, ley 11.683- tiene *"...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes..."*, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal.

VI.2.1. Respecto al **ajuste "a",** fundado en la recomposición de ventas del contribuyente, corresponde analizar si el fisco dio acabado sustento al mecanismo presunto utilizado para recomponer las ventas omitidas en el IVA de acuerdo con lo dispuesto por el art. 18 de la ley 11.683, recordando que tal como surge de la resolución apelada, la recomposición de las ventas fue la de pollos eviscerados en función de las compras de pollitos BB. A dicho fin, corresponde remitirme a la descripción del procedimiento seguido por el ente fiscal que fuera relatado en el Considerando VI.1, punto D, que a priori se observa razonable, teniendo en cuenta que la actora sólo cumplió parcialmente con los requerimientos efectuados por el ente fiscal, hecho que motivó la determinación sobre base presunta. Y a pesar de ello, se advierte que para el cálculo de los "pollos terminados y disponibles para su faena", se tuvo en cuenta la información obtenida por el proveedor de pollitos BB, Mercou S.R.L., como así también el resto de información obtenida de otros proveedores de expeller de soja, alimento balanceado, vacunas, etc.

Por su parte, para el concepto "mortandad" el fisco consideró la información suministrada por el integrado Herpave -hecho que da por tierra el argumento de la actora relativo a que todas las inferencias del fisco se basaron en presunciones- y el índice obtenido de la revista especializada "Capia Informa", de la Cámara Argentina de Productores Avícolas de 07-08/2007. Al respecto, vale destacar que a pesar de que la actora poseía un integrado propio (El Ancla) en ningún momento aportó información cierta a la fiscalización, sino que se limitó a adoptar una actitud pasiva. Tampoco dicha información fue acompañada cuando se la invocó como utilizada para realizar la pericia de producción que a continuación se analizará.

Tal como ya se afirmó, la actora hizo uso de su derecho de defensa allegando prueba tendiente a desvirtuar las imputaciones del fisco. Así, a los fines de controvertir el informe técnico sobre el cual se sustentó la

determinación de oficio apelada, ofreció dos pruebas periciales en sede administrativa que fueron ordenadas por el juez administrativo como medidas para mejor proveer (v fs. 695/709 y 745/774, Cpo. IV, IVA, aa).

Respecto de la pericia de consumo, se les solicitó a los peritos del contribuyente (Ing. José María Bruno) y del fisco (Ing. Oscar Martino), que analicen el ítem "3" Pericial Técnica del Punto "Prueba" del escrito de contestación de la vista conferida. Mediante dicha probanza, la actora solicitó que los peritos determinen la capacidad de faena expresada en kgs. y en cajones para las variedades "pollos eviscerados" y "pollos Kosher", respectivamente, de las máquinas e instalaciones existentes en la planta de la firma que se mantenian en iguales condiciones que en aquel período; determinen el consumo de energía eléctrica de las máquinas y equipos que integran la referida planta; que determinen los consumos reales de energía eléctrica facturados por EDESUR a R. Tronchin Hnos S.H. durante el período 06/2007 a 07/2007, expresados en Kw y en importes, y que de acuerdo con los consumos de energía eléctrica determinen cuál fue la faena probable del establecimiento, expresada en kgs. y en cajones, para la variedad de "pollos eviscerados" y para la variedad de "pollos Kosher". Una vez arribado a una conclusión, que elaboren el informe técnico correspondiente, realizando para ello todas las tareas que consideren necesarias.

Lo cierto es que dicha pericia sólo se realizó respecto de la variedad Kosher, por lo que no logró obtenerse una prueba completa de la producción de la firma al momento de los hechos. Dicha situación fue puesta de manifiesto por el perito del fisco, quien indicó que la muestra comenzó el 09/08/2010 a las 22hs., tomándose los valores de los siguientes días hasta el 15/08, pero sólo de la variedad "pollos Kosher". Puso de relieve que las diferencias en las lecturas de los días en los que de acuerdo a la potencia consumida, se debieron haber realizado faenas, pudieron obedecer a diversas variables como el tiempo del proceso, la variedad de la faena, la cantidad de pollos ingresados al proceso o las características de la faena, lo que –a su juicio- evidencia que *"…no todas las faenas responden a los parámetros tomados…"*. Es por ello que el profesional concluyó que "*Este valor determinado, teniendo en cuenta las variables indicadas, no presenta ser un parámetro realmente valedero para establecer la capacidad, ni ser un elemento comparativo para estimar las cantidades probables de faenas del establecimiento"*.

Al respecto, cabe puntualizar que asiste razón al perito del fisco cuando señala que en ningún momento la actora negó faenar pollos parrilleros sino, por el contrario, reconoció haber faenado ambas variedades, al puntualizar en sede administrativa que *"…una proporción significativa de los pollos faenados... se rige por los requisitos sacramentales exigidos por las Leyes de Kashrut"* (v fs. 85vta.); lo que evidencia que existió otra proporción que no fueron Kosher. El perito continuó destacando que se verificó que la totalidad del proceso productivo presenta una dependencia directa con el suministro energético, dado que para el caso de que éste se vea interrumpido, las consecuencias resultarían realmente significativas; y que para obviar este inconveniente sería necesario contar con un grupo electrógeno con una capacidad equivalente a la potencia eléctrica requerida para el proceso, pero de acuerdo con lo indicado por la contadora del contribuyente, la empresa nunca utilizó un equipo de esta naturaleza. Sin embargo, destacó que R. Tronchin Hnos S.H. sólo puso a disposición la documentación solicitada, no aportando otros elementos necesarios para llegar a un resultado cierto que pueda ser aplicado a "*cada una de las variedades establecidas"*, notando que "*en la semana donde se visualizó el proceso, se registraron 4 días con consumos del mismo orden (posibles faenas), sin dar conocimiento de esto a los ingenieros actuantes"*. Lo expuesto resulta relevante, pues –como se afirmó- la actora también faenó pollos para el mercado común (pollos parrilleros).

Con relación a la pericia de producción, se le solicitó a los peritos designados por el contribuyente (Ing. Zootecnista Mariana Sánchez) y por el fisco (Ing. Agrónomo Daniel Oscar Mojico) que analicen

principalmente el ítem 2 Pericial Técnica del Punto “Prueba” del escrito de contestación de la vista conferida, debiendo tener en cuenta las compras no registradas ni declaradas y de las cuales la actora no realizó descargo alguno. Mediante dicha prueba, la actora solicitó que mediante la compulsa exhaustiva de la documentación contable, extracontable y operativa que llevó la firma a efectos de documentar el proceso de compra, crianza y faena de los pollos adquiridos durante el período 06/2006 a 07/2007:

1) determinen el “índice de mortandad” de los mismos, tomando en cuenta las afecciones que sufrieron estos por enfermedades, tales como enanismo infeccioso, entre otras. El perito propuesto por la actora (Ing. Mariana Sánchez) manifestó haber recopilado nuevos datos, además de los ofrecidos por el informe técnico original provenientes de la granja “El Ancla” (propia del contribuyente) y Minetti, que una vez adicionados a éste, estableció un nuevo valor de mortandad en 10,34%. Por su parte, el perito propuesto por el fisco, Ing. Mojico, indicó que no se le pusieron a disposición cada uno de los remitos que ampararon el traslado de pollitos BB desde la planta de incubación hasta cada una de las granjas, propias e integradas, donde se efectuaron las crianzas; cada uno de los remitos que ampararon el traslado de los pollos terminados desde cada una de las granjas propias donde se efectuó la crianza, hasta la planta de faena, ni los remitos que ampararon el traslado de los pollos terminados desde cada una de las granjas integradas en donde se efectuó la crianza, hasta la planta de faena, ni las facturas correspondientes. Mediante esta documentación que individualiza la cantidad involucrada en el inicio y el fin de la crianza, se exterioriza la mortandad, como la diferencia entre la cantidad de aves que ingresan y la cantidad de aves que egresan en cada granja de crianza (propia o integrada). Por ello, no pudo determinarse con precisión la mortandad desde los documentos que dan cuenta de ella y permiten el conocimiento de su valor cierto. En consecuencia, el perito del fisco afirmó que es altamente improbable que la mortandad global del período haya superado la magnitud de 7,114% considerada en la determinación de oficio.

2) determinen el “peso vivo final promedio” del pollo listo para faena, considerando los factores que afectaron su crecimiento, tales como enfermedades, y que incidieron en el proceso de engorde; la estacionalidad del período 10/2006 a 04/2007 que debido a las altas temperaturas los animales comieron mucho menos que en el resto del año y determine los “días de duración de la crianza”. El perito de la actora, estableció una duración de crianza de 67 días, sin expedirse respecto del peso solicitado. Pero el perito del fisco no pudo determinar el “peso vivo final promedio” alcanzado, pues no se le puso a disposición los documentos (remitos de traslado de pollos terminados desde cada granja hacia la planta de faena -egreso de ave de cada faena-, donde se documenta la cantidad de pollos vivos a faenar, ni los tickets donde se documenta el pesaje de pollos vivos); o registros correspondientes para cumplir con el requerimiento pericial. Concluyó que es altamente improbable que el peso vivo final global del período haya sido inferior a 2,520kg. Respecto del aspecto climático, consultó los Volúmenes 2006 y 2007 del “Boletín Climatológico del Programa de Vigilancia del Clima en la Argentina y Región Subantártica Adyacente” publicado por el Departamento de Climatología del Servicio Meteorológico Nacional dependiente de la Fuerza Aérea Argentina, para reconstruir lo ocurrido en el período referido. Consideró que es claro que al extrapolar los valores de peso vivo final que presentó la granja Herpave, al resto de las granjas y durante todo el período, el mínimo valor que en ella se presentó de 2,520kg. se está incurriendo en una subestimación, por lo que desde ese valor cierto es posible concluir que es altamente improbable que el peso vivo final del período haya sido inferior a 2,520kg. Con relación a los días de crianza, concluyó que siendo los 52 días corridos un promedio con una variabilidad de 2 días, debe considerarse que la duración de la crianza, no fue superior a 54 días ni inferior a 51 días.

3) informen si durante los períodos considerados, es razonable que el establecimiento haya podido arrojar

índices operativos de efectividad y eficiencia menores que los que corresponden al promedio de la industria. **El perito de la actora, consideró correcto el índice de 55% de rendimiento de faena**, aunque el mismo sea notablemente inferior al de la industria y esto debido a que el peladero de la empresa no realiza una faena tradicional, sino Kosher, con las características de artesanal que el proceso conlleva, siendo mayores los desperdicios, ya que se descartan los menudos y la grasa, las aves una vez faenadas tienen un proceso de secado y salado, no se les incorpora agua, ni hielo, como en la industria y el producto obtenido es una res seca y magra. Por su parte, el perito del fisco sostuvo que *"…sobre el peso vivo no se consideran diferencias significativas entre industrias, ya que depende de la producción en las granjas. Es sobre el peso del producto obtenido en que aparecen las diferencias de rendimiento industrial, de acuerdo al producto elaborado por cada industria. Para una faena tradicional (no Kosher), se encuentra disponible una serie de mediciones efectuadas en una planta de faena avícola de una pequeña empresa en Estudio Sectorial "Producción y Comercialización de Pollos Parrilleros" de la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada, del cual se transcribe su página 78 donde refiere al rendimiento de faena… Como puede apreciarse, los valores fluctúan entre el 75% y 80%, resultando en consecuencia que todas las faenas que se encuentren fuera de dicho rango serán factibles de analizar en busca de posibles inconsistencias…"*. Dicho profesional concluyó que "*Comparando el rendimiento de faena tradicional de entre el 75% y 80% de una industria pequeña, con la faena kosher informada por Tronchin Hnos. de 60%, se concluye que efectivamente el rendimiento de faena de Tronchin Hnos. está muy por debajo del promedio de la industria con faena no kosher (tradicional)"* (v. fs. 762/763, Cpo. IV, IVA, aa). Se observa que la propia actora entendió razonable el bajo rendimiento de faena adoptado por el fisco en el ajuste (55%), hecho que relacionó con las particularidades de la producción de la actora. Por su parte, el perito del fisco destacó que es inconducente pretender conclusiones imparciales haciéndolo desde argumentaciones que no tengan el correspondiente sustento en la medición correspondiente. Se advierte que el informe de consumo presentado por la actora a fs. 75/78 al que alude en el recurso de inicio y que es presentado por la recurrente como uno en el que no existen divergencias entre ambos peritos, sólo se encuentra suscripto por el Ing. Bruno, propuesto por dicha parte, por lo que deben desestimarse las afirmaciones allí volcadas como efectuadas en forma conjunta por los expertos. Asimismo, de la lectura de ambos informes periciales, si bien han existido escasas coincidencias, por ejemplo en el porcentaje de rendimiento de faena, lo cierto es que en líneas generales no logran evidenciar criterios uniformes que permitan dilucidar su objeto, máxime si los peritos propuestos por el fisco expusieron en numerosos pasajes de sus informes sobre la ausencia de probanza que avale las afirmaciones de la contraria.

A fs. 212/214vta. obra agregada la prueba pericial contable ofrecida por la actora sobre la base de la documentación y elementos de juicio incorporados a la causa y mediante la compulsa exhaustiva de la documentación contable, extracontable y operativa de la firma, lo concerniente a la compra, crianza y faena de los pollos, para que se informe la capacidad de producción de "pollos eviscerados" y "pollos Kosher" durante el período 06/2006 a 05/2007, en base a los parámetros objetivamente comprobables y a la capacidad que estime acreditada, y al consumo de energía eléctrica comprobado durante el período y se dictamine sobre todo otro elemento de juicio que pueda contribuir a lograr una mejor apreciación de los aspectos discutidos en la causa. En ella, el perito propuesto por la actora puso de relieve que para su cumplimiento consideró el informe técnico descripto más arriba, elaborado por los Ings. Bruno y Martino y, luego de dejar constancia de los puntos que consideró relevantes, concluyó que durante el período fiscalizado se habrían producido 441.600 animales, teniendo en cuenta los datos suministrados en la muestra efectuada por dichos ingenieros durante 5 horas de faena. Por su parte, el perito propuesto por el fisco remarcó que la determinación de oficio impugnó las DDJJ del IVA de los períodos 06/2006 a 01/2008, no obstante el proceso de faena analizado se efectuó el 09/08/2010 y sólo de la variedad

“Kosher”. Afirmó –con certeza- que tal situación no permite establecer si las condiciones operativas entre el período cuestionado y la fecha de toma de la muestra se han mantenido inalterables, lo cual torna incomparables los datos extraídos, en atención al tiempo transcurrido y la insignificante muestra de 5 horas de trabajo, como así también que sólo se haya considerado uno de los factores económicos para establecer la “capacidad productiva”. Por ello que concluyó que no pudo establecer la capacidad productiva y/o la cantidad real faenada de “pollos eviscerados” y “pollos Kosher”; que el informe pericial técnico fue efectuado sólo sobre una faena Kosher, lo que no permite establecer de modo alguno parámetros respecto de lo solicitado en relación a “pollos eviscerados”, por carecer de toda información al respecto. En esta línea, asiste razón al ente fiscal que a fs. 223/225 impugnó las respuestas brindadas por el perito de la actora, por carecer sus conclusiones de adecuado sustento, no basándose en parámetros objetivos y comprobables, pues en ningún pasaje de sus respuestas el profesional designado por la actora hizo referencia al registro o documentación sobre la cual dicha profesional fundó sus conclusiones. Además, a fs. 226 se corrió traslado a la actora de dicha impugnación, el cual no fue contestado. Se observa nuevamente la ausencia de respaldo documental en las pericias detalladas y que precisamente fue la causa por la cual el fisco debió acudir al procedimiento determinativo sobre base presunta.

A ello, cabe agregar que la prueba informativa agregada a fs. 172 sólo se trata de un listado de facturación, sin ningún respaldo y sin indicar –si quiera- el modo de pago de esa supuesta facturación.

En este sentido, debo recordar -una vez más- que si no se logra cumplir con la carga de probar lo que se invoca, se corre el riesgo de que el reclamo sea denegado (Fallos 332:1367). En efecto, es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia, cuando pretende fundar en él un derecho (Fallos: 217:635), toda vez que la carga de la prueba es el imperativo que pesa sobre cada uno de los litigantes para que acrediten la verdad de sus afirmaciones, mediante su propia actividad, si quieren evitar la pérdida del proceso.

Asimismo, cabe destacar que la actividad en la cual el juzgador valora la prueba producida es lo que se denomina el método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica. En tal inteligencia, del análisis de los elementos probatorios colectados durante el procedimiento seguido por el organismo recaudador y plasmados en el acto apelado, y los colectados en esta instancia, se advierte que la determinación sobre base presunta relativa a la **recomposición de ventas** de la actora **-ajuste “a”-** resulta ajustada a derecho, por lo que **cabe su confirmación, con costas**

VI.2.2. Que con relación al **ajuste “b”**, relativo a la impugnación relacionada con la omisión de registrar ciertas facturas de compra por un monto de $229.538,77, limitadas a los proveedores Mercou S.R.L., Agropecuaria San Patricio S.R.L., Nutriarroz S.A. y Pronut S.R.L., la recurrente sostiene que ella no realizó estas supuestas compras. Sin embargo, encuentro correcto lo hecho por el fisco, toda vez que le ajustó las ventas a la actora –ajuste tratado en el punto anterior- y también le ajustó en más –a favor de la actora- el “crédito fiscal” originado en ese grupo de facturas que fueron informadas por los proveedores citados, pero que no habían sido registradas por la apelante. En definitiva, se trata de un ajuste a favor de la actora, porque representa un incremento del “crédito fiscal” computable en el IVA, y cuyo análisis con profundidad se justificaría si el ajuste –recomposición- referido a las ventas se revocase, que no es el caso, tal como se decide en el punto precedente. Por ello, **corresponde confirmar el ajuste fiscal practicado, y con costas,** ya que dicho incremento del crédito fiscal computable es consecuencia de un ajuste fiscal, resultando irrelevante que -en definitiva- sea uno en favor de la actora**.**

VI.2.3. Por su parte, en lo tocante al **ajuste “c”**, referido a la impugnación del crédito fiscal proveniente

del proveedor Frutos del País S.A., conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 475/483vta., no se lo pudo ubicar en el domicilio fiscal, comercial, legal/real, ni alternativo. Se obtuvieron facturas de este proveedor y se controlaron los CAI, detectándose que los correspondientes a las facturas A 0001-00003052; 0001-00003053 y 0001-00003065 son inválidos o inexistentes. Por otra parte, no sólo que los pagos realizados por la recurrente superan los $1.000 y no fueron realizados conforme los medios de pago dispuestos por la ley 25.345 –lo que por sí sólo resulta insuficiente para impugnar la operación, por las razones que se exponen más abajo-, sino que tampoco se practicó retención del IG y se encontraba incorporado a la base Apoc. Ante estos elementos que el fisco consideró para reputar inexistente las operaciones con dicho proveedor; le correspondía a la actora presentar y producir prueba relevante tendiente a acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas, cosa que no hizo; razón por la cual **corresponde confirmar este ajuste, con costas.**

VI.2.4. En relación al ajuste individualizado con la letra **"d",** referido a la impugnación de ciertas operaciones fundado únicamente en el incumplimiento de la "ley antievasión" (25.345); debo recordar su art. 1 estableció que no surtirán efectos entre partes, ni frente a terceros, los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a un mil pesos ($ 1.000) o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados de la forma que allí se indica y que fueran realizados con posterioridad a los 15 días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del BCRA que se prevé en el art. 8, lo que ocurrió recién con fecha 21/12/2000. Asimismo, el art. 2 del citado texto legal dispone que: *"Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1° de la presente ley, tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acreditaren la veracidad de las operaciones."*

Al respecto, la CSJN ha dicho que *"...lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2 de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada. 16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada*" (CSJN M.1328 XLVII, "Mera Miguel Angel (TF 27.870-I c/ DGI", del 19/03/2014).

En este sentido, tal como adelanté, el ajuste se fundó *únicamente* en haberse incumplido con las disposiciones de la ley 25.345. Es decir, en palabras de la Corte, se trató de una impugnación de carácter "formal", pero no cuestionándose las operaciones que reflejan los comprobantes objetados, razón por la cual, en función del criterio expuesto por nuestro Alto Tribunal en el precedente citado, **corresponde su revocación, con costas**, resultando, por ende, abstracta la prueba informativa producida en las presentes actuaciones a fin de acreditar la veracidad de esas operaciones. En consecuencia, **también corresponde revocar, con costas, la única sanción impuesta** respecto del período 01/2008; cuya base es el monto que surge del Anexo IV, obrante a fs. 40 que acompaña a la resolución apelada.

VII. Que en cuanto a los intereses resarcitorios, más allá de que la actora no se agravió respecto de ellos; cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la

mora en que ha incurrido el contribuyente en la cancelación de sus obligaciones tributarias; por lo que corresponde su confirmación, y además, se ajustan a lo dispuesto en el art. 37 de la ley 11.683.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Que en virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar parcialmente la resolución apelada, con costas según los respectivos vencimientos.

2) Ordenar al fisco nacional para que en el término de 30 (treinta) días practique la reliquidación de todos los montos en función de las pautas establecidas en el presente decisorio, debiendo entregarse los antecedentes administrativos por el mismo término.

Se deja constancia que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C”; conforme lo previsto en el artículo 184, 4to. párrafo de la ley 11.683; por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.26 14:32:56 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.26 15:59:39 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.26 15:59:40 -03:00