Informe firma conjunta

Número: IF-2025-99900503-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 9 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 28.843-I y su acum. N°29.592-I; Fau José

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° 28.843-I y su acum. N°29.592-I caratulado "Fau José s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. El Sr. José Fau interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas en la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a.- la Resolución N° 322/2006, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales julio a diciembre 2001, agosto a diciembre 2002 y agosto 2003, y se lo intimó a ingresar $49.321,28, más intereses resarcitorios (art. 37). En dicho acto, además, se le impuso una multa de defraudación de $147.963,84 (art. 46) por los mismos periodos fiscales.

b.- la Resolución N°79/2007, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003, y previa compensación del saldo a favor que surgió de la declaración jurada rectificativa del año 2003 de $4.919,73, se lo intimó a ingresar $206.208,72 por los periodos fiscales 2001 y 2002, más intereses resarcitorios (art. 37).

Allí también se le impuso una multa de defraudación de $296.971,76 (art. 46) exclusivamente por el periodo fiscal 2001 y se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional por el periodo fiscal 2002, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

En su presentación ante este Tribunal, el Sr. Fau informa que la fiscalización objetó los comprobantes emitidos por dos de sus proveedores, los Sres. Esteban D. Massaferro y Marcelo H. J. Solari, cuestionando la veracidad de las operaciones involucradas y, en consecuencia, se le impugnaron los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado de los periodos fiscales julio a diciembre 2001, agosto a diciembre 2002 y agosto 2003, y la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias de los periodos fiscales 2001, 2002 y 2003.

Explica que su actividad es la cría y engorde de ganado bovino de propia producción que complementa con la actividad agropecuaria.

Agrega que cumplió con sus obligaciones tributarias al momento de configurarse el hecho imponible de los periodos en cuestión y que no se lo puede culpar por el accionar de terceros, de lo que extrae el vicio en la finalidad que poseen las Resoluciones.

Seguidamente, realiza un repaso detallado de las irregularidades detectadas a los dos proveedores y concluye que se violaron los derechos constitucionales del debido proceso legal y la legitima defensa en juicio.

Cuestiona, asimismo, que los ajustes fueron realizados a partir de información obtenida de terceros, la Fundación para la Radicación de la Fiebre Aftosa de la Provincia de Santa Fe, que la tenía en su poder al sólo efecto del Programa Nacional de Lucha contra la Fiebre Aftosa y que no podía ser compartida con terceros.

Por estas razones, solicita su nulidad y lo hace como excepción de previo y especial pronunciamiento.

Se agravia además, de la aplicación de presunciones en las determinaciones de oficio sin haber realizado las diligencias necesarias que arrimaran los suficientes elementos fácticos para su utilización.

Respecto a la diferencia en existencia de bienes de cambio –cantidad de ganado bovino-, el Sr. Fau explica que la existencia final de cabeza de ganado respecto al año 2001 fue de 2.851, con 1.334 nacimientos de animales, 1.818 ventas en dicho año, lo que arrojó una existencia final al 31/12/2001 de 2.367 vacas y no de 2.870 como determinaron los inspectores actuantes en base a la presunción de que se vendieron durante el año 2002.

Informa que la existencia final de cabeza de ganado coincidió con las declaradas en las actas de vacunación de la FUEFA (Programa Nacional de la Lucha contra la Fiebre Aftosa), según costa en las actas N° 17.200 de fecha 4/10/2001 se vacunaron 2.424 animales, y la N° 18.872 de fecha 6/10/2001 se vacunaron otras 1.225 vacas, es decir que antes del 31/12/2001 se vendieron 57 animales, lo que arroja una cifra final de 2.367 cabezas de ganado.

Explica que como se desprende de las facturas emitidas por el organismo que combate la fiebre aftosa, los animales se vacunaron en los campos de su propiedad, ya que era más práctico y ágil trasladar las cabezas de ganado a sus campos donde contaba con todos los elementos necesarios para realizar la campaña de vacunación (corrales, mangas, y demás elementos). Agrega que no mencionó a la fiscalización que alquilaba otros campos simplemente por la razón de que no fue consultado sobre dicha circunstancia hasta la etapa en la cual se desarrolló la medida para mejor proveer, en la que se respondió sobre esa cuestión y las demás consultadas.

Considera que el stock que determinó la fiscalización fue utilizando un método carente de sentido lógico, ya que no se puede calcular la existencia final de una categoría de hacienda sumando las ventas del periodo siguiente porque son seres vivos que crecen, se desarrollan, viven y van cambiando día a día, por lo que no puede presuponerse que para venderlos en el transcurso de un año (2002) debieron existir al cierre del ejercicio anterior (2001). Narra el proceso productivo del ganado desde su nacimiento hasta que alcanzan las categorías de novillito, vaquillonas o madres servidas llegando a la conclusión de que es erróneo el criterio fiscal al considerar que la edad mínima de las vacas para ser consideradas como madres es de 2 años y medios a 3, ya que la edad para que el ganado bovino hembra se encuentre apta para ser servida es aproximadamente entre los 16 a 18 meses según el grado de desarrollo y base alimenticia del mismo.

En lo que concierne a las deducciones que no significaron erogaciones de fondos, sostiene Fau que fueron en

concepto de amortizaciones de bienes de uso por $21.246,79 y $77.216,09 de participaciones o habilitaciones hechas en el transcurso de varios años a su hijo José Luis Fau, por ganancias reconocidas por haber trabajado junto a él en el campo.

Señala que en el año 2002 a raíz de las inversiones realizadas debió solicitarle a su hijo que le prestara la suma de aproximadamente $77.000, y al hacerle entrega del dinero éste le manifestó que no quería que se lo devuelva porque como heredero era el beneficiario de las inversiones.

Explica que al vencer las declaraciones juradas del año 2002, fue esta operatoria la que expuso como gasto (por $77.216,09) y como ingreso exento al patrimonio, aduciendo que dicha operativa es válida ya que así lo dispuso la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en autos “Miralles Regino”, fallo del año 1957, en el cual, según dice, se habilitó a los contribuyentes a deducir gastos familiares en circunstancias como la expuesta.

Impugna también los intereses resarcitorios liquidados y considera que las multas aplicadas exceden la graduación y las tilda de confiscatorias.

Aporta prueba documental, consistente en las actuaciones administrativas previamente sustanciadas, y ofrece la producción de prueba pericial contable y caligráfica, informativa y testimonial, y solicita, en consecuencia, que se revoquen las Resoluciones, con costas.

II. A fs. 62/71 y fs.422/435 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, también con costas.

III. A fs. 80 está el auto de apertura a prueba del Expte. 28.843-I en el que la entonces Vocal Instructora hizo lugar a la prueba informativa al Banco Central de la República Argentina para que informara la existencia de cuentas a nombre de los Sres. Massaferro y Solari en el sistema bancario nacional; así como también al Banco Francés para que informara sobre cuentas del Sr. Fau. Ordenó también el libramiento de oficios al Registro de la Propiedad Automotor de la Provincia de Santa Fe para que informara sobre rodados a nombre de los proveedores y a Nosis Laboratorio de Investigación y Desarrollo S.A. para que certificara los informes presentados en las actuaciones administrativas. En dicho auto, por otra parte, se rechazó la prueba informativa a la Administración Federal de Ingresos Públicos solicitada para que dicha agencia requiriese a los proveedores copias certificadas de sus extractos bancarios, en este caso, por improcedente. A fs. 154 se designó a las personas para realizar la prueba pericial caligráfica y se hizo lugar también a la prueba testimonial ofrecida.

A fs. 94, 95, 96, 97, 98/99, 101/102, 103, 105/107, 109, 111,112/113, 115, 116, 117/118, 120/121, 141/142, 143, 145, 146/147, 148/149, 150/151, 152, 155/156, 158/160, 162, 164/165, 168/170 y 195, obran las respuestas a los oficios librados. Así, el Banco Francés informó que el Sr. Fau no era cliente de dicha entidad. Por su parte, el Banco Meridian dijo que el Sr. Solari tuvo una cuenta en cotitularidad con otra persona hasta el 24.11.2001 que se dio de baja la cuenta. El resto de las entidades oficiadas -Banco Citibank N.A., Banco Patagonia S.A., Banco Regional de Cuyo, Banco B.I., Tutelar Compañía Financiera S.A., Caja de Crédito Cuenca Coop. LTDA., Banco de la Nación Argentina, Banco Credicop, ABN-AMRO, Montemar Compañía Financiera, Banco Santander Rio, Banco Itaú Buen Ayre, HSBC Bank Argentina S.A., Banco Do Brasil, JP Morgan Chese, Banco Mariva, Banco Comafi S.A., Nuevo Banco de Santa Fe, Banco del Sol, Banco San Juan, Banco Hipotecario, Banco Galicia, Banco del Chubut, Banco de Formosa S.A., The Bank of Tokyo-Mitsubishi UFJ, Ltd.- informaron que los Sres. Massaferro y Solari, no fueron clientes de dichas entidades, ni tampoco registran operaciones.

A fs. 139/140 contesta Nosis Laboratorio de Investigación y Desarrollo S.A. que afirma que las copias adjuntadas era auténticas y que correspondían con las consultas realizadas a través del sistema de Antecedentes Comerciales

(SAC) de la empresa; en cuanto al contenido aclara que no puede afirmar que los datos consignados sean veracesy/o exactos, ya que Nosis se limita a reproducir información indicando al pie de cada registro la fuente de la misma.

Por su parte, a fs. 153, contesta Fiat Crédito Compañía Financiera S.A., que informa que el Sr. Esteban D. Massaferro era titular de un préstamo prendario en dicha entidad otorgado en el año 1998.

A fs. 185/188 obran las declaraciones testimoniales tomadas para este Expediente. El testigo Roberto Horacio Esquivel, comerciante, manifestó no conocer al Sr. Massaferro ni al Sr. Solari. Preguntado por la actividad del Sr. Fau, responde que es ganadero. Por su parte, el testigo Sr. Ricardo Daniel Pighin, también comerciante, expresa que conoce al Sr. Massaferro y al Sr. Solari y que la actividad del primero consistía en que iba con un camioncito vendiendo cosas relacionadas con el campo, tales como postes, alimento para hacienda, fardo de alfalfa, alambre, etc, que no conoce el domicilio actual y que hace unos cuantos años que no lo ve por la zona; que la relación entre el Sr. Fau y el Sr. Massaferro era comercial; que el primero veía llegar al segundo en su camión que estacionaba en la estación de servicio ESSO que está en la entrada de Gobernador Crespo Provincia de Santa Fe, donde el Sr. Fau y otros productores se arrimaban apreguntar o pelear el precio de los productos que luego le compraban y que dicha relación fue a fines del 2001 y 2002; supone que el camión que utilizaba el Sr. Massaferro era de él.

En relación al Sr. Solari, manifestó que lo conocía de nombre y cree que también comercializaba productos para el campo y que no tenía idea si tenía relación comercial con el Sr. Fau, ni tampoco sabe qué medios de transporte utilizaba para comercializar; por último, responde que el Sr. Fau tiene campos y se dedica a la cría y engorde de ganado.

Ante el incumplimiento de la intimación obrante a fs. 200, en la que se le requirió a la recurrente que acompañara la aceptación del cargo de la perita caligráfica designada, bajo apercibimiento de dar por decaído el derecho a producir dicha prueba, a fs.202 se hizo efectivo.

A fs. 442 obra la acumulación por Tribunal en Pleno del Expte. N°29.592-I al que lleva el N°28.843-I de igual carátula.

A fs. 445 atento que la prueba ofrecida en ambos expedientes era idéntica, se dispuso respecto de la prueba informativa ofrecida en el Exp. N° 29.592-I que debía estarse a lo dispuesto a fs. 80 del Exp. N°28.843-I, y se hizo saber que los testigos propuestos ya habían prestado declaración en dichas actuaciones. En cuanto al prueba pericial calígrafa, se intimó a las partes a que propongan perito para tal fin y se admitió, además, al libramiento de los oficios dirigidos al Registro de la Propiedad Automotor y a las oficinas del SENASA.

A fs. 448 el apoderado del Sr. Fau informa su fallecimiento, por lo que a fs. 450 se cita a los herederos y/o administrador de la sucesión, bajo apercibimiento de declarar la causa en rebeldía, citación que se reiteró a fs. 462. Finalmente, a fs.469 se hizo efectivo el apercibimiento y se declaró la causa en rebeldía.

A través de la PV-2024-80319763-APN-VOCXI#TFN se declara el cierre del período probatorio. Por medio del IF-2024-133488400-APN-VOCXI#TFN se pusieron los autos para alegar, obrando en el IF-2024-139390426-APN-DTD#JGM únicamente el alegato del Fisco Nacional.

Por último, a fs. 524 quedan en estado para dictar sentencia.

IV. Corresponde entonces resolver sobre la validez y legitimidad de los ajustes practicados en las Resoluciones por los siguientes conceptos:

1. Diferencias en la existencia final de Bienes de Cambio: sostiene el juez administrativo que el Sr. Fau computó como bienes de cambio solamente el stock de ganado vacuno que había a la fecha de cierre de cada ejercicio, 2001 y 2002, sin , además, exteriorizar las existencias de cereales.

2. Impugnación de compras de los proveedores Massaferro y Solari en atención a inconsistencias detectadas en las tareas de fiscalización, principalmente por errores en los números de CAI de los comprobantes (mas dígitos que los autorizados), facturas con números de CAI repetidos, etc.

3. Impugnación de la deducción de erogaciones que no implicaron salidas de fondos en el ejercicio 2002 por dos motivos: amortizaciones de bienes de uso y fondos prestados por su hijo.

Surge de allí también que el juez administrativo ordenó medidas para mejor proveer respecto del ajuste indicado en 1) cuyos resultados originaron que el Sr. Fau presentara en sede administrativa un escrito de vista ampliatorio.

a.En relación al planteo de nulidad que formula por haberse determinado los ajustes a partir de información obtenida como medida para mejor proveer de la Fundación para la Radicación de la Fiebre Aftosa-Asociación Civil- (FUEFA, no puede prosperar. Dicha organización, cabe recordar, actuaba en el marco de la ley 24.305 que creó el Programa Nacional de Lucha contra la Fiebre Aftosa. Cierto es que el art. 10 de dicha norma disponía que la información sólo podía ser utilizada para fines propios del Programa "…y no podrá ser utilizada para otros objetivos ni transferida a terceros", más dicha previsión no tiene los alcances que el Sr. Fau pretende.

Se trata de una regulación propia y específica que rige en el mercado cárnico desde el año 1994 cuyo propósito es permitir el control de la enfermedad en todos los animales, de modo que todos los productores los vacunen de modo de lograr su erradicación. Cabe recordar que la ley establece el sacrificio de animales infectados con fiebre aftosa o que sean sospechosos de estarlo y de los que hayan estado en contacto con animales enfermos. De allí también la importancia de la reserva de la información que esta norma dispone.

Entonces, los datos que la Fundación podía aportar en su condición de ente que ejercía funciones de control por delegación del SENASA, conforme el art. 16 de la ley, podían ser reservados de otros productores o bien organizaciones de productores, más no de la Administración Tributaria que conserva las facultades de fiscalización y verificación que le acuerda la ley 11.683 y sus reglamentaciones.

Por otro lado, no puede perderse de vista a la hora de analizar el planteo de nulidad que los ajustes por diferencias de animales fueron determinados a partir de la documentación suministrada por el propio contribuyente, inclusive las facturas de la Fundacion (FUEFA), por lo que no media el perjuicio que invoca, ni vicio alguno en el procedimiento previo seguido en el dictado de las Resoluciones.

A partir de ella, la fiscalización concluyó que el Sr. Fau había simulado el cambio de categorías en los animales –terneras, novillos y novillitos, por ej.-, al solo efecto de justificar ventas de animales no declaradas. Fue por ello que ante la falta de coherencia sobre los animales en stock, la fiscalización utilizó los datos de las ventas de animales del ejercicio siguiente. Él mismo reconoce en el recurso que como no le fue requerido no informó a la fiscalización la existencia de animales en campos alquilados, aspecto que recién exteriorizó en ocasión de emitirse la medida para mejor proveer, lo que a las claras demuestra la utilidad que tuvo dicha información para la investigación fiscal.

Sobre el segundo planteo de nulidad, al considerar que se violó la garantía del debido proceso por cuanto no fue debidamente notificado de la fiscalización, corresponde rechazarlo también, ya que de las actuaciones administrativas surge el Formulario 8000 010 N°004481 a través del cual se le notificó su inicio, procedimiento

en el marco de cual el Sr. Fau presentó la documentación e hizo no uno sino varios descargos, además de que se dictó una medida para mejor proveer a la resultas de la cual se reliquidaron los ajustes inicialmente propuestos.

No se advierte así que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que justifique que este Tribunal declare la nulidad de dicho acto.

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 ello, corresponde rechazar la nulidad, con costas.

b.En cuanto a la legitimidad de las Resoluciones, corresponde analizar los agravios y la prueba aportada y rendida respecto de los siguientes ajustes:

1. Impugnación de operaciones con proveedores Massaferro y Solari

Para impugnar los créditos fiscales y objetar la deducción de los gastos de los comprobantes fiscales emitidos por estos proveedores, la fiscalización tuvo en consideración, entre otras, las siguientes inconsistencias: la imposibilidad de localizarlos en sus domicilios y deficiencias en los CAI –los del Sr. Massaferro poseían un digito más, mientras que los de Solari tenían errores que impidieron validarlos-. En el caso, del Sr. Massaferro, su padre manifestó que su hijo no había realizado operaciones con el Sr. Fau, y que las facturas exhibidas no eran de él; negó también haber comercializado sorgo, maíz, semillas de algodón, por cuanto su actividad principal era la venta de postes de madera.Ello, sumado a las restantes inconsistencias detectadas por la fiscalización otorgan suficiente fuerza al cuestionamiento de la real existencia de las operaciones.

Correspondía así al Sr. Fau probar en contrario, pero la prueba rendida en este Tribunal no permite validar sus agravios. Los bancos circularizados informaron que ninguno de los proveedores había sido su cliente, es decir no tenían cuentas bancarias. El banco del Sr. Fau no pudo informar depósitos en sus cuentas, por su parte. Los testigos que declararon, ambos del mismo rubro que el Sr. Fau, uno de ellos (Esquivel) no conocía a los proveedores, ni explicó el vínculo con el Sr. Fau; el otro (Pighin), sí dijo conocer al Sr. Massaferro mas no pudo dar ningún dato concreto sobre las operaciones con el Sr. Fau.

Lo expuesto es suficiente para concluir en la improcedencia del cómputo de los créditos fiscales que el Sr. Fau computó por tales operaciones.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa

“Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener: *"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: "[e]n 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..."*.

Similares consideraciones hizo en “ADM Argentina S.A.” del 10 de marzo de 2015 y en “Molinos Río de la Plata S.A.” del 25 de agosto de 2015, entre muchos otros precedentes.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que *“…el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de 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 Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior (conf. esta Sala, in re “Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 14/08/12)”* – conf. “Avital S.A.”, del 24.2.2022, entre otras-.

Resulta así claro que el art. 12 de la ley subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que el Sr. Fau no pudo probar en el caso, a lo que cabe agregar que por la forma en que se cancelaron las operaciones, en lecops y patacones, tampoco puede determinarse que fueron ellos los que hicieron las ventas.

El juez administrativo también impugnó los gastos deducidos en el impuesto a las ganancias por estos comprobantes -periodos fiscales 2001, 2002 y 2003-. Lo que el Sr. Fau tenía que demostrar, en primer lugar, era que los gastos efectivamente existieron. Pero tampoco existen constancias de ello.

En efecto, no existe ningún elemento en las actuaciones administrativas que de cuenta de la efectiva existencia de las compras. Tampoco en esta instancia se rindió prueba alguna con dicho propósito. Como ya se dijo, las pruebas informativas y la testimonial no aportan elementos concretos para validar las transacciones objetadas, en particular, por la imposibilidad de hacerlo a través de los propios proveedores y por no haberse demostrado el circuito comercial ni el destino de los pagos ya que fueron canceladas fuera del circuito bancario.

A ello debe agregarse la cantidad y entidad de las inconsistencias detectadas por las áreas de fiscalización que dan clara cuenta que las operaciones que dieron lugar a la deducción de los gastos no existieron, sin que el Sr. Fau haya probado en contrario. Por ende, los ajustes notificados en la Resolución N°79/2007 resultan conforme a derecho.

2. Diferencias en la existencia final de bienes de cambio

Como antes se dijo, la fiscalización ajustó la base imponible del impuesto a las ganancias al advertir diferencias en las existencias inicial y final de hacienda. Para ello tuvo en cuenta la manipulación de las categorías de animales, por ej., en la categoría vacas se incluyó hacienda proveniente de la categoría terneras, aún cuando no había pasado un año para la madurez y el peso necesario para ser consideradas vacas.

Para el periodo fiscal 2001, luego de la medida para mejor proveer la fiscalización reformuló la cantidad de animales existentes respetando la existencia inicial, los nacimientos y las ventas informadas por el Sr. Fau, y los

cambios de categoría se efectuaron considerando el ciclo de crecimiento de cada categoría y considerando como existencia final de novillos y novillitos las cabezas vendidas en el año siguiente, valuándolas de acuerdo a lo establecido en el art. 53, inc. a) de la ley del impuesto a las ganancias y el art. 78 de su decreto reglamentario (costo alternativo por revaluación anual) valiéndose del detalle de ventas y las facturas aportadas por el Sr. Fau. Los vientres –vacas, vaquillonas y toros- fueron valuados según lo dispuesto en el art.53, inc. c) de la ley según la información suministrada por el Sr. Fau.

En el periodo fiscal 2002, se valió de la ecuación existencia inicial determinada según procedimiento anterior, más los nacimientos informados por el Sr. Fau, más/menos los cambios de categoría acordes al ciclo evolutivo de cada categoría menos las ventas del ejercicio y determinó la composición del rodeo al cierre del ejercicio, de acuerdo a la normativa ya citada.

Para el ejercicio fiscal 2003, aplicó idéntico criterio que el de los ejercicios anteriores, mientras que para su valuación se consideraron las previsiones del tercer párrafo del inc. a) del art. 53 de la ley de ganancias, de acuerdo a la información aportada por la Cooperativa Ganadera Limitada Manuel Gregoret.

En sus agravios, el Sr. Fau critica la forma de liquidar de la fiscalización porque dice que no se puede determinar la existencia final de una categoría sumando las ventas del período siguiente porque se trata de seres vivos. Es decir, no se puede suponer que para venderlos en el año 2002 debieron existir en el 2001, entiende. Más ello no explica que la cantidad de animales vacunados por FUEFA fueron mayores a los que declaró como stock. El Sr. Fau efectúa un largo desarrollo sobre el ciclo de cría del ganado, más nada dice, ni prueba, sobre las diferencias detectadas por la fiscalización a partir de la documentación que él mismo en este caso también aportara.

A ello, la fiscalización adicionó las existencias de cereales que no habían sido exteriorizadas, de acuerdo a los certificados de depósito de trigo y soja suministrados por el Sr. Fau a la fiscalización. En este caso, el Sr. Fau únicamente cuestionó la forma de su valuación al no haberse tenido en cuenta los gastos de fletes, pero no ofreció ninguna prueba para fundar sus dichos, lo cual impide hacer lugar a su agravio en particular porque los ajustes fueron confeccionados a partir de la documentación que él mismo aportara a la fiscalización.

Es por ello que estos ajustes también deben ser confirmados, con costas.

3. Impugnación de deducciones que no significan erogaciones de fondos

En la declaración jurada del año 2002, el Sr. Fau dedujo amortizaciones de bienes de uso por $21.246,79, y en concepto de participaciones hechas en el transcurso de varios años a su hijo que trabajaba con él en el campo $77.216 a raíz de inversiones realizadas con el préstamo que le hizo su hijo de $77.000 cuya devolución no solicitó por ser el futuro heredero del campo y beneficiado por las inversiones. Ni en uno ni en otro caso el Sr. Fau rindió prueba de sus dichos, pretendiendo que sus agravios se admitan solamente a partir de sus meros dichos.

Para ello, cita el fallo “Miralles” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 239:349) mas la doctrina que emerge de allí no resulta aplicable al caso, ya que se refiere a comisiones pagadas a una sociedad integrada por sus hijos y se resolvió en contra de su deducibilidad en el impuesto a los réditos.

De nuevo, ante la falta de documentación de dicha operatoria, y que como ya se dijo, las pruebas producidas no fueron suficientes para desvirtuar la pretensión fiscal corresponde confirmar el ajuste efectuado por este concepto.

V. Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones recurridas tanto en cuanto al capital, como los

intereses resarcitorios que se devengan en forma automática desde el vencimiento de la obligación por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, sin que se hayan esgrimido agravios con entidad suficiente para eximir al Sr. Fau de su responsabilidad por la mora incurrida.

VI. Por último, respecto de las sanciones de defraudación aplicadas en las Res. Nros. 322/2006 y 79/2007 con sustento en el art. 46 de la ley 11.683, atento a lo informado a fs. 448 –fallecimiento del Sr. José Fau- y la copia del certificado de defunción acompañada a fs. 447, corresponde aplicar el art. 54, in fine, de la ley 11.683 y, en consecuencia, dejarlas sin efecto.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Rechazar la defensa de nulidad, con costas.

2°) Confirmar las Resoluciones Nros. 322/2006 y 79/2007, con costas, salvo respecto de las sanciones aplicadas que se dejan sin efecto (conf. art. 54, ley 11.683), costas por su orden.

3°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en relación a la excepción de nulidad y a la cuestión de fondo, los que quedan a cargo de la recurrente, en la siguiente forma:

a) Por el Expediente N° 28.843:

i) Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $32.841 por la representación procesal y $50.526 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, 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.

ii) Por la tercera etapa, en la suma de $16.420 equivalente a 0.21 UMA por la representación procesal y de $25.263, equivalente a 0,33 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, conforme a lo dispuesto por por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

b) Por el Expediente N° 29.592-I

(i) Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $47.501 por la representación procesal y $73.079 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, 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) Por la tercera etapa, en las sumas de $93.311 equivalente a 1,23 UMA por la representación procesal y de $233.280 equivalente a 3,08 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, de acuerdo 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.09 08:55:09 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.09 10:06:18 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.09 10:06:19 -03:00