Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-88875446-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 13 de Agosto de 2025

Referencia: N° 38.686-I; Moriconi Hector Angel s/recurso de apelación; Sentencia de fondo.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 38.686-I**, caratulado ***“MORICONI HECTOR ANGEL s/recurso de apelación”***,

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 23/28vta. se interpuso recurso de apelación contra dos resoluciones de la AFIP-DGI, fechadas ambas el 08 de noviembre de 2013, por las que se determinó de oficio la obligación tributaria del recurrente frente a los impuestos al valor agregado (periodos fiscales 01/2009 a 12/2009) y a las ganancias (periodo fiscal 2009). En ambos casos se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicaron multas en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

Plantea la arbitrariedad incurrida por el juez administrativo al haber rechazado las pruebas ofrecidas en el procedimiento determinativo, pues aquella -a su criterio- poseía un valor indubitable para revertir la impugnación de las declaraciones juradas y demostraría que los indicios recolectados fueron insuficientes, infundados y falaces.

Con respecto a los agravios de fondo, cuestiona la no aplicación del art. 53 inc. d) de la ley de impuesto a las ganancias. Dicha norma refiere a ganaderos criadores que realicen su actividad en zonas marginales y no se aplicó en el caso de autos con el argumento de que no se ejerció opción al respecto o que no presentó una planilla de movimiento de hacienda. Más, agrega, la obligación de efectuar la opción no es requisito exigido por la norma, por lo que podría ser ejercida en cualquier momento, por lo que, a su criterio, la resolución sería infundada e ilegítima.

Informa que ejerce su actividad de criador en la zona de Federal, Provincia de Entre Ríos, considerada zona marginal y sujeta al beneficio otorgado a todos los criadores conforme el mencionado art. 53.

Detalla los ajustes efectuados en ambos impuestos que derivan de: a) impugnación de gastos imputados como “reparaciones en el establecimiento rural”, consistentes en hormigón, hierros, barras, arena, piedra, etc, que fueron remitidos al domicilio de San Lorenzo por considerarlos no relacionados con la fuente generadora de

ingresos; b) ventas omitidas por $ 15.849,20.-; c) diferencias de valuación de sementeras y vientres y d) existencia y cotización de cereales.

Con respecto al primer concepto, es decir, impugnación por los gastos de construcción, señala que la auditoría fiscal ajustó los mismos en $ 232.671,29.-, la totalidad de lo erogado es de $ 201.658,02, como surge del libro IVA Compras.

Por otra parte, señala que la circunstancia que algunos de esos insumos se remitieran a la ciudad de San Lorenzo no habilita a deducir que no hayan sido utilizados en la reparación y mantenimiento de la explotación agropecuaria, ya que una compra de mayor volumen permite ahorros y beneficios económicos. El 60% de los insumos, aclara, fue utilizado en la reparación de galpones, feed lot y piletas.

Analiza luego la valuación de vientres. Sobre el particular señala que aquellos se valúan al mismo valor que tiene dicha categoría al principio del ejercicio, es decir al costo estimativo que tenían en el período anterior. De esta forma no se obtiene resultado por tenencia, lo cual es razonable ya que dichas cabezas estarán destinadas a procrear y no a la venta.

Sostiene que la sola tenencia de vientres no genera utilidad impositiva, dado que la valuación no tiene relación con los valores de mercado, sino que se basa en un avalúo a valores históricos generalmente muy inferiores a los de plaza, reconociéndose la ganancia impositiva cuando dichos vientres se vendan.

Explica que cuando la cría se desarrolla fuera de la zona central ganadera –definida por las resoluciones de la ex Junta Nacional de Carnes J-478/62 y J-315/68-, es decir en zona marginal, la ley permite aplicar método de valuación de vientre (costo fijo) a la totalidad de la hacienda pública de propia producción, circunstancia que implica una ventaja, pues no existirá ganancia por tenencia al mantener el valor fijo entre los diferentes ejercicios fiscales y solo cuando se vendan se manifestará la renta. De allí que entiende que la valuación de vientres realizada por la fiscalización es contraria a lo dispuesto por la ley del gravamen.

Impugna la valuación de las sementeras. Sobre el particular afirma que la comercialización de granos a través de intermediarios es la más utilizada por diversos factores, entre los que se suelen citar: nivel de endeudamiento con el acopiador o cooperativa; comodidad y confianza; volumen de entrega; etc. Con la utilización de esa forma de venta –dice- el productor debe pagar flete de corto y largo, paritarias, comisión, secado y zarandeo. Y el flete, agrega, es el único rubro que sufrió incremento entre el 10 y 15% en la tarifa por camión para transportar la producción.

Finalmente, considera cuestionables los valores de gastos de comercialización aplicados por el ente fiscal.

Por último, esboza defensa en lo vinculado con el sumario y solicita se revoquen las sanciones.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 40/54vta. contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se rechace la nulidad articulada y se confirmen las resoluciones recurridas, con imposición de costas. A su vez, introdujo la cuestión federal. -

III.- Que a fs. 59 se abre la causa a prueba. A fs. 137 fue clausurado el periodo probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”. A fs. 138 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho la

apelada a fs. 152/153vta.

Luego, ante la comunicación del fallecimiento del recurrente, fueron citados sus herederos. A fs. 202/203 se presentaron en autos.

Finalmente, a fs. 209 se ponen los autos para dictar sentencia.-

IV.- Que conforme se desprende del informe de fiscalización que obra a fs. 446/458 del cuerpo N°3 del impuesto a las ganancias y fs. 25/32 del N°1 del impuesto al valor agregado, de las actuaciones administrativas acompañadas, de la labor desarrolladas se obtuvo la siguiente información y documentación, que sirvió de base a las determinaciones efectuadas ahora en crisis.

- Su actividad es cría de ganado bovino, excepto en cabañas y para la producción de leche.

- El ajuste en el impuesto a las ganancias comprendió ventas en función de operaciones informadas por terceros que no se encontraban contabilizadas en el libro de IVA Ventas; el costo de ventas, ya que se determinó la existencia final de bienes de cambio al 31 de diciembre del 2009, en función de la información recibida por SENASA; depósitos de cereales informados por la firma Gricer SA y cálculo de las sementeras a dicha fecha según hectáreas explotadas y se impugnaron comprobantes de compras de construcción no relacionados con la fuente generadora de impuestos, sobre construcción de un edificio sito en el domicilio fiscal del contribuyente.

- Respecto al impuesto al valor agregado, se ajustaron las ventas en función de operaciones informadas por terceros que no se encontraban contabilizadas en el libro de IVA Ventas y se ajustó el débito fiscal, incluyendo las cuatro operaciones informadas omitidas. Asimismo, se impugnaron comprobantes de compras (de construcción) no relacionados con la fuente generadora de impuestos, para la construcción de un edificio sito en el domicilio fiscal del contribuyente, impugnándose el crédito fiscal que surge de dichas operaciones. Las declaraciones juradas de este impuesto se encontraban presentadas en forma regular.

- Al comienzo de la fiscalización las declaraciones juradas de ambos impuestos estaban presentadas en forma regular.

- Ante el requerimiento, el contribuyente presentó multinota donde manifestó: *"1) las operaciones detalladas en el libro de IVA compras durante el período anual 2009, corresponde con la reparación y mantenimiento de las instalaciones y construcciones vigentes en la explotación agropecuaria. Las cuales consisten en reparación y mantenimiento de pisos de corrales de Feed Lot y piletas de 38 mts de largo por 2 mts de ancho y otro de 40 mts de largo por 3 mts de ancho. A su vez se realizaron mantenimiento y reparación de 3 galpones ... Se declara que con respecto a estas instalaciones todas fueron deterioradas por la inundación de la cual se ponen registros fotográficos, por lo tanto son gastos imputables al ejercicio fiscal...2) Con respecto a la existencia de ganado la planilla de SENASA debido a que es del año 2009, a la fecha no es obligatoria archivaría, durante el período no se han realizado operaciones de compras de ganado., 3) con respecto a las operaciones bancarias se ofrece todos los movimientos de los cuales no surgen movimientos relevantes.... Se adjunta copias de resúmenes bancarios"*.

- Atento a no contar con toda la información se solicitó a terceros detalle de las operaciones realizadas con el recurrente a fin de comparar con los registros de IVA Ventas y Compras. Específicamente se circularizó a aquellos a los que se les efectuaron retenciones y/o informaron las operaciones realizadas en CITI Compras. Una vez recibidas las respuestas, se controló con las ventas declaradas y detectaron una operación de Finlar SA omitida y tres operaciones de ventas realizadas a la firma Gricer SA.

- El contribuyente adjuntó copia de los libros de IVA Ventas y Compras de enero a abril 2009, detalle de los bienes de uso y detalle de los bienes de cambio. Allí mencionó: Sementeras $ 33.970,80, Hacienda $ 77.634,95 y Cereal $ 8.588,25 arrojando un saldo de $ 120.194,00. No se detalló en el caso de las sementeras hectáreas sembradas. En el caso de la hacienda, tampoco se detalló la cantidad de animales, tipo de hacienda, categorías y su correspondiente valuación y base de las mismas ni planilla de revaluación del ganado de cría y/o valor histórico de vientres -vacas, vaquillonas-. En el caso de los cereales, tampoco se realizó su desglose por tipo de cereal, cantidad de quintales y su correspondiente valuación. No aportó elementos que respalden ese monto global informado. Con relación a los contratos de arrendamiento, informó que se realizaron entre familiares (hijos) y por lo tanto carecen de formalismo. Con respecto a los gastos no imputables al costo detalló lo siguiente: Gastos según libro de IVA Compras $ 427.259,78 y Remuneraciones $ 62.812,26.-. Todos los datos se informan en forma global sin desglose para su análisis fiscal.

- Al verificarse comprobantes de compras a contribuyentes relacionados con la construcción, se observó que en la factura de fecha 12/8/2009 –aportada por Lencina, Andrea Raquel- se facturó al recurrente la realización de estructura de hormigón, armado de seis plantas, según plano, en la ubicación Calle Rivadavia y Parente. Se deja constancia en el informe que al inicio de la fiscalización la actuante se constituyó en el domicilio fiscal del Sr. Moricone, sito en Rivadavia 207 de San Lorenzo, y verificó que en la esquina de su propiedad efectivamente existe un edificio de aproximadamente seis plantas.

- De la respuesta recibida de la firma Tecbeton SA se verificó que casi la totalidad de las operaciones fueron abonadas en efectivo, superando los límites establecidos por la reglamentación vigente para utilizar dicho método de pago. De lo constatado en los instrumentos aportados se facturó "hormigón" con el domicilio de la obra, lo que hizo concluir que los trabajos se efectuaron en el edificio ya mencionado. Lo verificado no concuerda con la respuesta del recurrente, que informó un destino distinto al real con el consiguiente perjuicio fiscal al tomar créditos fiscales en IVA e inversiones que no estaban relacionados con su actividad económica declarada.

- Con relación a la respuesta recibida de hierros Baldi SRL, que facturó caños, planchuelas, hierros Doble TPN, etc., los que en algunas ocasiones se remitieron con fletes al domicilio fiscal del recurrente y en otros casos fueron, retirados personalmente por el Sr. Moricone. La firma CDSA SA respondió que los elementos facturados fueron entregados al domicilio de calle Rivadavia 207 de San Lorenzo, y no informó los medios de pago. La firma Servimat de Di Cosmo Alfredo y Federico SH adjuntó fotocopias de las operaciones, pero no informó los medios de pago, allí se facturaron barras, arena, piedra, cemento, alambre y vigueta.

- Requerido el recurrente manifestó que dichos insumos se destinaron a “reparaciones”, lo que no fue aceptado por la fiscalización toda vez que el material adquirido es muy importante para ese destino. A ello, cabe agregar a criterio del ente fiscal, en los casos más importantes como ser el hormigón, la estructura, los hierros, fueron remitidos al domicilio de la obra: Rivadavia 209/07. Además, se dejó constancia que la actuante verificó visualmente en el domicilio del contribuyente, en una esquina de su terreno la construcción de edificio de pocos pisos con vista al río.

- Con sustento en esos elementos, se ajustaron las ventas declaradas en función de las ventas registradas en los libros de IVA Ventas aportados, y se incluyeron las ventas omitidas de Finlar SA de fecha 23 de octubre del 2009 y las ventas omitidas de la firma Gricer S.A.. Por otra parte, se impugnaron las compras relacionadas con la construcción y que no se vinculan con la fuente generadora de ingresos del recurrente.

- Por otra parte, y en lo que se vincula con el ajuste en el impuesto a las ganancias, se impugnaron también los gastos computados vinculados con la construcción, por no ser vinculados con la fuente generadora de ganancias,

conforme lo prescribe el art. 80 de la ley del gravamen.

-Se consideraron como gastos de sueldos y cargas sociales, ya que se advirtió una pequeña diferencia y el recurrente no dio razones sobre la misma ni aportó documental respaldatoria.

- Se ajustó la existencia final de bienes de cambio, teniendo en cuenta que el contribuyente a pesar de los diversos requerimientos nunca aportó documental respaldatoria ni el detalle de la existencia final de cada rubro.

- Se calculó la existencia final de cereales al 31 de diciembre del 2009 en función de dos depósitos, tanto de trigo como de soja, informados por la firma Gricer S.A. Se consideró la valuación a dicha fecha, según la Bolsa de Comercio de Rosario.

Con respecto a las sementeras para su valuación se tuvo en cuenta lo informado por el recurrente, que manifestó que durante la campaña 2008/2009 tenía sembrado 54 has con soja. Es así que se aplicó como valor de sementeras 162,50 dólares por has., a un valor de cotización de la moneda de $ 3,80.- sobre la cantidad de hectáreas informadas.

-Se destaca que el recurrente no cumplió los requerimientos, por lo que no se contó con elementos que justifiquen lo declarado por el Sr. Moriconi. Se obtuvo detalle de la existencia de hacienda por categorías del SENASA AL 31/12/2009 que se compone de cantidad de vacas: 531, Terneros: 243; Terneras: 146: toros: 42; vaquillonas: 5 y novillitos: 1, sumando un total de 968 cabezas.

-Por ello, y teniendo en consideración su actividad de “cría”, se procedió a valorizar atento al costo estimativo por revaluación anual. Siendo las vacas vientres, para su valuación se tuvo en cuenta la ley del gravamen, por lo tanto su valuación será igual al valor al inicio del ejercicio de la categoría a la que el vientre pertenece.

- En virtud de los incumplimientos del recurrente a fin de evaluar la valuación que efectuara, la fiscalización procedió a estimar el valor de vientres basado en diversos parámetros. Se tuvo en cuenta la liquidación de vientres efectuada en distintos períodos fiscales, dato que se obtuvo por la solicitud de vacunación por “aftosa”.

- Es así que a partir de la existencia de vacas y vaquillonas al 31/12/2009 que ascendía a 536 cabezas (531 vacas y 5 vaquillonas); al 20/11/2008: 693 vacas; al 19/04/2007: 890 vacas y al 28/02/2006: 848 vacas. Atento que el contribuyente inició su actividad de la cría de ganado en el 11-1998 y dado la cantidad de existencia en vientres que ya poseía al 28/02/2006, tomando como valor de referencia a la categoría intermedia que resulta ser "vacas regulares" y de un precio promedio "mediana", ascendió a una valuación por vaca a $ 637,58,-. Por lo tanto, la valuación estimativa al 31/12/2009 de vacas ascendió a $ 338.554,98.-

- Se explica que como la vaquillona son vientres en preparación entre uno a tres años, se tomó un valor de referencia de la vaquillona al 31/12/2007 y a fin de obtener equidad fiscal por aquella categoría de vaquillona de tipo regular, se valuó la vaquillona en $ 760,20.- y por cinco cabezas ascendió a $ 3.801.-.

Total estimado de hacienda de vientres: $ 342.355,98.- La valuación se efectuó con sustento en la información por el Mercado de Liniers S.A.

- Se consideraron las ventas ajustadas, y como gastos los sueldos y cargas sociales según lo informado anteriormente, se tomaron los gastos totales de los registros de IVA Compras aportados y se le restó como gastos las operaciones en construcción. Luego se determinó el costo de explotación teniendo en cuenta la existencia final de bienes de cambio ajustada, y a la ganancia así obtenida se le restaron las amortizaciones de los bienes de uso

de acuerdo a lo declarado oportunamente por el recurrente, más las deducciones personales. De esa manera se obtuvo una ganancia sujeta a impuesto de $ 939.504,31, determinado un impuesto de $ 315.326,51 al que se le restaron las retenciones según las bases e.fisco y el saldo de la declaración jurada original, arrojando un impuesto ajustado a ingresar de $ 307.256,83.

- Con fecha 19 de abril del 2012 el contribuyente presentó multinota donde expuso el detalle analítico de los bienes de cambio: Ganado Bovino $77.634,55, cantidad de vacas de cría: 207 a valor histórico $161,63. Cantidad de terneros/as: 74 a valor de mercado $620,00. Cereal $ 8.588,25 y Sementeras $33.970,80. Con respecto al ganado bovino respondió que no existe una raza específica. Informó que se valuaron a valor histórico de origen para el ganado de cría, sin aportar documental respaldatoria de sus dichos. No informó porcentaje de mortandad y no efectuó planilla de movimiento de hacienda. Manifestó que los vientres son 207 y agregó que no realizan inseminación artificial de las vacas. Se dejó constancia que la existencia final no coincide con lo informado por el SENASA.

-La fiscalización volvió a reconsiderar cual sería la valuación más objetiva con respecto a los vientres, ante la contestación al requerimiento, arribando al Revalúo de Terneras, Terneros a $ 236.511,23.- y por Vientres a $ 130.732,54,-

- En la valuación de sementeras también se tomó como gastos de comercialización el indicado en Manuales de Fiscalización Modelo 1, que en Soja ascendía a un 12% y en Trigo a un 20%.

- Por ello se obtuvo un nuevo valor de ganancia neta sujeta a impuesto, habiéndose corregido la valuación de las sementeras, la cotización de la existencia de cereales al 31 de diciembre del 2009 y la valuación de los vientres, que determinó una ganancia neta sujeta a impuesto de $ 722.010,32 y un impuesto de 5252.603,61, siendo el impuesto ajustado a ingresar de $ 244.533,93.

Con sustento en esos elementos, se iniciaron sendos procedimientos determinativos que concluyeron con los actos ahora en crisis.

V.- Que preliminarmente corresponde analizar la arbitrariedad alegada por el recurrente, ante el rechazo en la producción de las pruebas periciales durante la instancia administrativa.

Ante todo, cabe destacar que el juez administrativo cuenta con la facultad discrecional de aceptar o no las pruebas ofrecidas por los contribuyentes. Decisión que debe ser fundada. Dicha circunstancia se observa en autos.

Y, más allá de ello, es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal que sostiene que *"…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia*" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros).

Ello así, el recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos en esta instancia, habiendo este Tribunal aceptado sus peticiones.

Ante lo expuesto precedentemente, tal agravio no puede tener acogida favorable.

VI.- Que en atención al relato efectuado en el Considerando IV debe analizarse -en primer término- si se ajusta a derecho la metodología seguida por el Fisco Nacional para determinar la materia imponible del recurrente.

Como sostuviera, entre otros, in re "LOOCKWOOD Y CIA. S.A.I.C." (16/12/19) *"cabe precisar que más allá de que la ley imponga al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento resulta* ***excepcional y subsidiario****, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal.*

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente "con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente" (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001).

Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imponibles, permiten inducir la existencia y medida del mismo. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente "representativas" de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria. Y, más adelante, prevé una serie de presunciones legales, entre la que se encuentra la utilizada por el ente fiscal en el caso bajo examen".

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

Como con acierto explicara Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", *"...debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se 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"* (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 sostuvo que " *...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio*

-como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala II del Fuero in re: 'Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)" (conf. Sala I: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ c/D.G.I." del 22/02/01, y sus citas".

Asimismo, "*en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible" (conf. Sala I en causas: "Chieza SA", del 23/04/98, "Beraja, Alberto David", op. cit. y "Candle SA", op.)*

VII.- Que, en función de lo expuesto, la cuestión a resolver gira en torno a establecer la procedencia o no, de los ajustes impugnados, efectuado por la autoridad fiscal a partir de la información obtenida y los datos obrantes en sus bases.

En ese contexto, a la luz del relato efectuado, puede afirmarse que el ente fiscal recurrió válidamente a la presunción establecida en el primer párrafo del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) en tanto dicho precepto se aplica a supuestos como el de autos.

En ese marco, el caso bajo examen refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente. Y en consecuencia, resulta de tal forma aplicable la regla "*onus probando incumbit ei qui dicit";* la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

VIII.- Que, en ese contexto, corresponde tratar entonces los diversos argumentos expuestos por el recurrente.

Cuestiona la impugnación de los gastos de construcción declarados por el recurrente, pues sostiene que no todos los materiales que se enviaron a su domicilio fueron utilizados en el mismo, sino que se destinaron a su explotación agropecuaria.

Al respecto, el juez administrativo consideró que los elementos facturados y el grado de avance de la construcción levantada en su domicilio permitían inferir que fueron utilizados en la misma. Además, se destaca que el personal fiscalizador se constituyó en la obra y constató que se estaba construyendo un edificio de cinco pisos con vista al río, el cual se encontraba prácticamente terminado.

Luego expresa, en base a la pericia técnica solicitada en la instancia administrativa que "*en estas actuaciones no se han cuestionado las obras de construcción, reparación y mantenimiento del establecimiento rural ubicado en Federal; la cuestión a dilucidar es en donde se utilizaron los materiales de construcción*

impugnados. En este sentido es del caso reiterar que, el edificio ubicado en la localidad de San Lorenzo se halla casi terminado, por lo cual, puede concluirse que los materiales en cuestión se utilizaron necesariamente en el mismo, máxime -si como en el caso-, el responsable no ha aportado elementos que avalen el traslado y las cantidades involucradas a la explotación agropecuaria…"

Por otro lado, el recurrente planteó que más allá de que los insumos hayan sido remitidos a San Lorenzo no implica que fueron utilizados en la reparación y mantenimiento de la explotación agropecuaria, además que el 60% de los mismos se utilizó para la reparación de galpones, feed lot y piletas.

Ahora bien, es claro que, al no producirse la pericial técnica por no haberse impulsado su producción por parte del recurrente, no se ha podido dictaminar la antigüedad y elementos utilizados en la construcción, reparación y mantenimiento del establecimiento rural de la localidad Federal. Tampoco se han acompañado elementos que acrediten el traslado de los materiales.

En consecuencia, los argumentos del recurrente se traducen en meras alegaciones dogmáticas que no logran derribar las conclusiones del ente fiscal en este aspecto.

IX. a) Que con respecto a los cuestionamientos al ajuste vinculado con el cálculo de la existencia final de bienes de cambio y su valuación deben hacerse las siguientes consideraciones.

En relación al primer aspecto, se comparte el criterio seguido por el Fisco Nacional a la luz de la falta de presentación de documentación fehaciente aportada por el recurrente ante los requerimientos efectuados por los actuantes. Entiendo que la metodología seguida por el juez administrativo, que partió de la información brindada por el SENASA sobre la cantidad de animales vacunados, se advierte razonable.

Cabe señalar que ningún elemento de prueba aportó el recurrente, tanto en sede administrativa como ante esta instancia, que coadyuve a destruir las conclusiones fiscales.

IX. b) Que en cuanto a la valuación de los bienes de cambio, el recurrente entiende que resulta de aplicación el artículo 53, inciso d) de la ley del impuesto a las ganancias. Funda su criterio en que la ciudad donde desarrolla su actividad de criador es Federal, provincia de Entre Ríos, que se encontraría dentro de la zona marginal, conforme lo establecido en las resoluciones J-478/62 y J-315/68 de la ex Junta Nacional de Carnes. En dichas normas, se define el área de la zona central ganadera y por oposición, se establece que los departamentos y/o provincias no incluidos en aquella nómina conforman la zona marginal.

Ahora bien, de acuerdo con la información recabada por la fiscalización y señala el juez administrativo "*…es hacer notar que según surge de los antecedentes del caso, la SOCIEDAD RURAL DE TOTORAS vacunó ganado de propiedad del fiscalizado contra la fiebre aftosa (años 2006/2007) en un establecimiento ubicado en la localidad de Serodino, provincia de Santa Fe, tipo de ganado "cría". A su vez, en el 2009, el consignatario de hacienda GANADOS REMATES SA señala como procedencia de la hacienda Oliveros y Serodino; y como lugar de remate Piñeiro, todo lo cual indica que no realiza la totalidad del ciclo productivo en su establecimiento ubicado en Federal, provincia de Entre Ríos, por lo que no correspondería la opción*".

Del estudio de las actuaciones administrativas, se puede apreciar que la información sobre la que reposa el argumento fiscal obran a fs. 42/52, 96/98 y 102 y de los cuerpos N° 1 y 2 del impuesto a las ganancias, en los apartados de "Procedencia", "Lugar" y "Establecimiento: Ubicación".

A partir de ello, cabe mencionar que en la Provincia de Santa Fe, la zona central ganadera comprendía

todos los departamentos que la integran con excepción de Nueve de Julio, Vera, General Obligado, San Javier y Garay, mientras que, respecto a la provincia de Entre Ríos, los departamentos no incluidos dentro de dicha zona eran los de Diamante, Victoria, Gualeguay, Rosario Tala, Gualeguaychú, Concepción del Uruguay y Nogoyá.

Por lo tanto, las mencionadas localidades de Serodino y Oliveros, pertenecientes al departamento de Iriondo, y Piñero al departamento de Rosario, efectivamente formaban parte de la zona central ganadera definida.

Y si bien, el recurrente afirma que su explotación agropecuaria se encontraba en el departamento de Federal, provincia Entre Ríos y que por ello integraría la zona marginal, no fue acreditado con medidas probatorias que pudieran respaldar sus dichos y destruir las aportadas por la fiscalización.

En efecto, la pericia contable que obra a fs. 125/128 no aporta elementos que confirmen sus dichos. Adviértase que en su informe los expertos no afirman que la explotación del recurrente se encuentre en zona marginal, pues expresan “Si debemos aplicar lo dispuesto por la norma debido a que el establecimiento de la actora se encuentra en zona marginal, deberíamos coincidir en que, en el caso concreto, no corresponde ajuste alguno en la existencia final…”.

Por lo tanto, en mérito a lo expuesto, sólo cabe concluir que le asiste razón al ente fiscal en su ajuste, por lo que corresponde su confirmación.

X.- Que corresponde referirse al cuestionamiento del porcentaje de los gastos de comercialización tomados al momento de efectuar la valuación de sementeras, los que fueron del 12% para la soja y 20% para el trigo.

Sobre esta cuestión, reseñó el mecanismo de comercialización de granos y concluyó en que los gastos de comercialización tenidos en cuenta por el ente fiscal, *“aunque sean los indicados en el Manual Fiscalización Modelo I, distan absolutamente de la realidad y deberían ser actualizados si pretenden incluirse en un manual modelo”*.

Aun así, no se evidencia que el recurrente haya acompañado elementos que den sustento a su crítica y qué porcentaje razonable considera acorde utilizar para su valuación, por lo que debe rechazarse el agravio.

En mérito al desarrollo efectuado deben confirmarse los ajustes efectuados en el impuesto a las ganancias, con costas.

XI.- Que debe ahora analizarse la procedencia de la determinación efectuada en el impuesto al valor agregado, que reposa en la impugnación de créditos fiscales que no tienen vinculación con su actividad gravada y en la detección de ventas omitidas.

Con respecto al cuestionamiento de los créditos fiscales declarados, en atención a la forma en que se resolvió el ajuste en ganancias sobre los gastos impugnados, corresponde confirmar el criterio fiscal en este aspecto (vid. Considerando VIII).

En lo que refiere a la detección de ventas omitidas, no existen agravios al respecto.

En razón de lo expuesto, corresponde confirmar los ajustes efectuados en el impuesto al valor agregado, con costas.

XII.- Que con respecto a las sanciones, que el ente fiscal subsume en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o.

en 1998 y sus modificaciones) en virtud de lo que dispone el artículo 54, último párrafo de dicho texto legal, en atención al fallecimiento del recurrente, corresponde dejarlas sin efecto. Costas por su orden.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto que antecede.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar parcialmente las resoluciones apeladas, en cuanto a los ajustes e intereses liquidados, con costas; y dejar sin efecto las sanciones aplicadas conforme lo dispuesto en el Considerando XII, con costas por su orden.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 52, segundo párrafo del R.P.T.F.N.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.-

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.08.12 12:02:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.08.13 11:14:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.13 11:15:28 -03:00