Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-95877248-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 29 de Agosto de 2025

Referencia: SENTENCIA. CRIADEROS EL CORRAL. EXPTE. 33.264-I.

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), José Luis Pérez (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación, a efectos de resolver la causa N° 33.264-I -y su acumulado N° 33.265-I- caratulada "**CRIADEROS EL CORRAL S.R.L. s/ recurso de apelación**".

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 12/16 y 55/59 vta. la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 28/2009 (DV RRTU) y 27/2009 (DV RRTU), ambas fechadas el 21/05/2009, emanadas de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la A.F.I.P. - DGI, mediante las cuales se determinó las obligaciones tributarias relativas al Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2003 a 2006- y el Impuesto al Valor Agregado –períodos 10/2004 a 09/2007-. A su vez, se aplicó -en ambos casos- multas con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la Ley Nº 11.683.

II.- Que a fs. 230/232 esta Sala "A" resolvió: *"1°) Tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho, incluso del de repetición, en lo que hace al capital y a los intereses resarcitorios incluidos en el plan C331684, en la medida establecida en el art. 1° de la ley 26.476, con costas. 2°) Tener por condonados los intereses resarcitorios correspondientes y las multas aplicadas en proporción al ajuste regularizado, según lo dispuesto por los arts. 4 y 7 de la ley 26.476, con ostas en el orden causado. 3°) Revocar parcialmente las Resoluciones NROS. 27/2009 (DV RRTU) y 28/2009 (DV RRTU), según lo dispuesto en el Considerando V. Con costas"*.

Por su parte, el Fisco Nacional se agravió contra dicha sentencia por haberse considerado como total el desistimiento efectuado por parte de la actora, según la consolidación en plan de facilidades C331684. En este sentido sostiene que: "*… del análisis de la consolidación y de la información del detalle de la consolidación surgen las siguientes conclusiones: Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2003 a 2006 – Regularizó mediante acogimiento a PFP C331684 Ley 26476, períodos 2005 por $ 14.068,02 más*

accesorios y 2006 por $ 8.135,53 más accesorios - observando una diferencia a favor de mi mandante no incluida.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado PF 10/2004 a 09/2007 – Regularizó mediante acogimiento PFP C331684 Ley 26476 períodos fiscales 2005/12 por $ 19.333,12 más accesorios, 2006/06 por $ 2.259,47 más accesorios, 2006/12 por $ 2.497,42 más accesorios y 2007/05 por $ 1.055,07 más accesorios – observando una diferencia a favor de mi mandante.

Esto es: -en el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2003 por un monto de $ 8.020,41.-; período fiscal 2005 por $ 20.970,43.- y período fiscal 2006 por $ 5.414,14.-) y – en el IVA (períodos fiscales Julio 2005 por un monto de $ 4.361,66.-; Febrero 2006 por $ 1.268,00.-; Diciembre 2006 por $ 2.176,89.- y Junio 2007 por $ 1.055,07) y la consiguiente reducción de intereses y condonación de multas por dichos conceptos; así como la manera en que fueron impuestas las costas al respecto.

Conforme lo analiza el experto Contador, existe una clara diferencia a favor de mi mandante, la que subsiste luego de la consolidación del plan de facilidades por la discusión seguida en autos" (cfr. fs. 250/250 vta.).

Frente a tal planteo la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal a fs. 265/266 decidió: *"6°) … en virtud de lo informado por el Fisco, corresponde devolver las actuaciones al Tribunal Fiscal, a fin de que se pronuncie respecto de las diferencias no regularizadas […] Por todo lo expuesto SE RESUELVE: 1°) tener al Fisco por desistido en cuanto a la revocación parcial de las resoluciones 27 y 28/2009 en lo referente a la ley Antievasión, con costas y 2°) revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto dispuso el archivo de las actuaciones, devolviendo los autos a dicho organismo en los términos del considerando 6°), con costas por su orden, en atención a la complejidad que exhibe la materia debatida (art. 68, segunda parte, del CPCCN)"*.

III.- Que en la PV-2024-71712459-APN-VOCIII#TFN se intimó al Fisco Nacional para que acompañe el cálculo de las diferencias detectadas; mediante RE-2024-85094636-APN-SGAI#TFN y RE-2024-85094424-APN-SGAI#TFN se adjuntaron las planillas solicitadas con el detalle por tributo y períodos; finalmente, bajo el IF-2024-92171467-APN-VOCIII#TFN pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que, en forma preliminar, corresponde describir las circunstancias que dieron origen a los ajustes proyectados, y sobre los cuales subsisten diferencias.

Bajo la O.I. 280.056 se inició fiscalización a la sociedad por el Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2003 a 2006- y el Impuesto al Valor Agregado –períodos fiscales 01/2003 a 09/2007-.

En ese contexto, con fecha 02/05/2008 se labró acta al Sr. Mario Enrique Sepúlveda –socio gerente-, quien expresó que: *"… La firma desarrolló su actividad de venta de productos de granja hasta fines del año 2001, a partir de ese momento queda sin actividad hasta octubre de 2002, donde comienza a desarrollar la actividad de mini mercado con venta de comestibles en general y productos de limpieza, funcionando hasta febrero de 2006. En dicho domicilio continuó con esa actividad el Sergio Enrique Sepúlveda como monotributista un año más […] La firma comenzó a operar como productor agropecuario – Rubro caña de azúcar desde la zafra del año 2006 […] Dicha actividad la desarrolla en campos propios de la firma*

situados en Los Valenzuela –Dpto. Chicligasta- Tucumán en un campo de 38 has. y en un campo en la localidad de El Puesto –Dpto. Simoca- Tucumán de aproximadamente 15 has […] Además, posee una propiedad (un galpón) en la calle Belgrano N° 346 –Concepción- Tucumán […] Dichas propiedad fueron incorporadas al patrimonio de la empresa en el año 2006, como aporte particular del socio mayoritario Sr. Sepúlveda Mario Enrique […] Poseía un camión Ford F350 Modelo 1972 Dominio UDT673 el cual fue vendido en junio del 2007 no recordando el importe de la venta…" (cfr. fs. 161, Legajo Principal N° 1).

Asimismo, la auditoría fiscal cotejó la totalidad de la documentación respaldatoria con el Libro IVA Compras y Ventas, cruzando dicha información con su base de datos y la información aportada por los contribuyentes circularizados, detectando que se encontraba sin registrar una factura de venta dirigida a la Municipalidad de Concepción y la venta de un camión Ford F350 –dominio UDT673- en el mes de 07/2007.

Del análisis de la documentación relacionada con la actividad azucarera, puesta a disposición por la aquí actora, se formularon las siguientes observaciones:

a) Las propiedades afectadas a la actividad cañera durante los años 2006 y 2007, fueron incorporadas según escrituras en el año 2005, entre los meses de abril y junio de 2005.

b) En el año 2006 se entregaron para molienda un total de 1.553.260 kgs. de caña con una producción total de 157.205 kgs. de azúcar, de los cuales le correspondieron a la firma la cantidad de 112.229 kgs. Durante el año 2007 se entregaron para molienda la cantidad de 874.753 kgs. de caña y se obtuvo una producción para el cañero de 48.978 kgs. de azúcares.

c) En el período 2005, la empresa no facturó ni declaró ingresos por ninguna actividad agrícola, habiendo incorporado en dicho período un total de extensión de 66 has., correspondiente a inmuebles rurales.

d) En el Balance de Sumas y Saldos aportado, se expone una existencia de azúcares al cierre del 2005.

e) De la compulsa de los comprobantes de gastos puestos a disposición por la verificada, se observaron 2 facturas que corresponden a servicios de cosecha recibidos por una cantidad total de 2120 toneladas de caña cosechadas en el año 2005, lo cual permite suponer –a criterio de los inspectores- la realización de una actividad agrícola en dicho año.

En función a los puntos mencionados, se realizó una reconstrucción de los movimientos físicos de azúcares, para lo cual se utilizaron las existencias informadas por la empresa en el Balance de Sumas y Saldos, compras efectuadas y producción de los años 2005 a 2007, obteniéndose una diferencia de ventas no declaradas.

Para el año 2005 se dejó constancia que se utilizaron los datos sobre el rendimiento fabril promedio de caña molida y precio de la tonelada de azúcar blanco en el mercado interno, los que fueron obtenidos de la Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres.

Respecto de las compras, se verificaron facturas informadas por terceros circularizados y otras aportadas por la propia actora que no fueron registradas, por lo que se consideraron las mismas a los efectos de

calcular los tributos a ingresar.

Por otra parte, en atención a que los estados contables no fueron presentados, se confeccionó el Costo de Mercadería Vendida para los años 2003 a 2006, empleando las existencias iniciales y finales contenidas en el Balance de Sumas y Saldos, así como también las facturas de compra relevadas.

En razón de lo antedicho, se determinaron ventas no declaradas en los tributos y períodos en crisis.

V.- Que, habiéndose identificado la cuestión de fondo a tratar, corresponde analizar las pruebas acompañadas en autos.

Por un lado, cabe aclarar que las pruebas informativas dirigidas a Petroarsa S.A. –fs. 108/115-el Sr. Héctor Ituarte –fs. 116/120- y el Juzgado en lo Civil y Comercial –fs. 130/131 vta.- no deben ser consideradas, ya que éstas se refieren a la impugnación de compras por la Ley N° 25.345; ajuste que fue revocado en la sentencia de fs. 230/232 y aceptado por el Fisco Nacional.

Idénticas consideraciones le caben al informe pericial de fs. 133/151 vta.-, pues sus puntos –excepto el último que se refiere a un plan de pagos por ingresos omitidos- se encuentran orientados a tratar temas vinculados a los registros y modos de cancelación de las facturas de compra cuestionadas de acuerdo a la Ley Antievasión.

En cuanto al oficio cursado a la Municipalidad de Concepción –Provincia de Tucumán-, su respuesta sólo consiste en confirmar la operación de venta de Criaderos El Corral SRL consignada en la factura N° 0001-00001491; circunstancia que no encuentra controvertida, sino que, por el contrario, se cuestiona que dicha venta no fue computada en las DDJJ impositivas.

En definitiva, podemos decir que ninguna de las medidas probatorias llevadas a cabo ante esta instancia hacen al "*thema probandum*" de los presentes obrados, ni constituyen el objeto aquí de prueba, el cual consiste en demostrar la inexistencia de los ingresos omitidos imputados.

VI.- Que en el presente caso resulta aplicable la regla "*onus probandi incumbit ei qui dicit*", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la materia imponible declarada.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del mencionado artículo deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

En efecto, cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que

recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido; hecho que no aconteció en las presentes actuaciones.

En virtud de ello, corresponde confirmar las diferencias indicadas por el Fisco Nacional en el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado, con costas.

VII.- Que en materia de intereses resarcitorios –por la proporción de las diferencias aquí en trato- sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (v. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VIII.- Que en relación a las multas aplicadas –por las ya mencionadas diferencias objeto del presente decisorio- debe señalarse que el artículo 46 de la Ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En lo relativo al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo pertinente al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Para ello la norma establece presunciones en su artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude al inciso a) y b) del citado artículo 47 citado que dispone: *"a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deba aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11;b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible"*.

De los hechos relatados, entiendo que han quedado probados los presupuestos facticos que dan soporte a las presunciones apeladas, dado que la estructura montada por la contribuyente tiene como único fin evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, declarando sus ingresos en defecto pese a contar con los

datos suficientes para exponer su verdadera capacidad contributiva, por lo que reúnen en la especie los elementos materiales e intencionales requeridos como presupuesto para la configuración de las sanciones impuestas.

Siendo así, voto por confirmar las infracciones apeladas –sobre los montos adeudados según el ente fiscal-, con costas.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al relato de los hechos y a la solución propiciada por el Vocal instructor.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

Confirmar las diferencias detectadas por el Fisco Nacional por los impuestos y períodos discutidos en las Resoluciones Nros. 28/2009 (DV RRTU) y 27/2009 (DV RRTU), con más sus intereses resarcitorios y multas proporcionales, con costas.

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

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.08.29 10:17:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.08.29 14:16:50 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 Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.08.29 14:56:47 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.29 14:57:30 -03:00