**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

**Informe firma conjunta**

**Número:** IF-2024-18709102-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Febrero de 2024

**Referencia:** VOC XI. Expediente N° 35.785-I - “Construcciones El Ombú S.A. s/ apelación”. Sentencia.

---

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), la Dra. Agustina O’ Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el **Expediente N° 35.785-I** caratulado “ **Construcciones El Ombú S.A s/apelación**”.

**La Dra. O’Donnell dijo:**

I. Construcciones El Ombú S.A. interpone el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 164/2011 y 165/2011, dictadas el 6 de diciembre de 2011 por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por la primera de ellas, se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2005, intimándola a ingresar la suma de $338.476,83, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683).

Por la segunda, se determinó de oficio su obligación frente al impuesto al valor agregado de los periodos fiscales 3/2005 a 12/2005, intimándola a ingresar $440.860,08, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

En dichos actos, además, se difirió la aplicación de las sanciones de conformidad con el art. 20 del régimen penal tributario (t.v.).

Surge de sus Considerandos que la empresa fue objeto de un procedimiento de fiscalización en el que se constató que sus gastos y créditos fiscales declarados consignados en sus declaraciones juradas oportunamente, no habrían sido acreditados fehacientemente y que la utilidad del ejercicio indicada en sus declaraciones juradas resultó exigua (1% de los ingresos declarados).

Indica en su presentación ante esta instancia que es una empresa constituida en el año 1999, que se dedica a la remoción de suelos y obras de pavimento y que siempre tuvo una irreprochable conducta comercial, contractual y fiscal.

Relata que el 11 de noviembre de 2009, la Administración Tributaria comenzó sus tareas de verificación y que, a

los fines de colaborar con la misma, aportó toda la documentación que obraba en su poder pero, desafortunadamente, existían elementos que fueron destruidos a causa de una inundación sufrida en la empresa, entre ellos los libros de IVA compras, IVA ventas, Inventario, Balance y Diarios. Sostiene que la reconstrucción de las bases imponibles efectuadas por la fiscalización a partir de la información obrante en sus propios sistemas es improcedente.

Entre sus agravios, considera incorrectos los costos "presuntos" adoptados por la fiscalización y los índices de utilidad aplicados en el impuesto a las ganancias también.

Para ello explica que:

a) respecto a el **costo "promedio" utilizado** por la Administración Tributaria, a partir de la situación de terceras empresas ajenas a ella, dice que resulta extraño a su manejo interno, toda vez que cada empresa posee sus particularidades y sus porcentajes de ganancias y pérdidas, siendo improcedente compararlas.

Agrega que aspectos tales como la cantidad de empleados, la jurisdicción local de radicación (por el peso de los tributos locales), etc., hacen que cada empresa –por más que la actividad sea similar-, posea su propia estructura de costos.

Dice además que la Administración le aplicó un costo promedio contrario a toda lógica comercial, ya que los costos no siempre son los mismos y van fluctuando de acuerdo a variaciones estacionales. Respecto a esto, manifiesta que en la comparación con otras empresas no se aclaró si se trataba de empresas ubicadas en jurisdicciones similares, si contaban con la misma cantidad de empleados, modalidades de construcción, etc.

Concluye así que la presunción que pretende aplicarle la Administración debería caer.

Recuerda, que la doctrina definió a las presunciones como aquella "*operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede*". En su caso, dice que el hecho desconocido estaría constituido por las facturas de gastos faltantes, ya que de haber existido las mismas el Fisco Nacional hubiera realizado la determinación sobre base cierta.

b) Por otro lado, entiende que el **índice de utilidad** que se utilizó para determinar su obligación en el impuesto a las ganancias, arroja resultados irrazonables. Agrega que en el caso, el Fisco Nacional construyó una presunción (costos promedios) sobre la presunción de que las facturas que no aportó durante la instancia administrativa serían inexistentes y que, con ese procedimiento, prescindió de considerar que las presunciones legales son por definición consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido al hecho desconocido según una regla de experiencia que no le es propia sino que viene indicada por el legislador, que al formular la norma vincula ciertos efectos si el presupuesto no existe de manera cierta sino inferida, excediendo así la regla traducida en el mandato legal.

En base a ello, entiende que se realizó una "cadena de presunciones" con el fin de determinarle en forma presunta los tributos aquí recurridos, considerando que las conclusiones a las que arribó la inspección, además de ser improcedentes, pecarían de falta de seriedad y consistencia.

Sin perjuicio de lo señalado, aporta como prueba documental en esta instancia facturas y tickets en original de gastos que, según dice, logró localizar y solicita su agregación al Expediente para que se computen en la reliquidación de los tributos determinados en las Resoluciones. Asimismo, acompaña un listado de *Mis comprobantes* de Retenciones del año 2005 las que dice, no fueron tenidas en cuenta.

Ofrece prueba informativa y pericial contable y, finalmente, solicita que se revoquen las Resoluciones recurridas, con costas.

II. A fs. 216/226 la representación fiscal contesta el traslado de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, también con costas.

Para ello sostiene que como consecuencia de la fiscalización llevada a cabo a Construcciones El Ombú S.A., se constató que la utilidad del ejercicio declarada en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2005, era muy exigua, ya que representaba menos del 1 % de los ingresos declarados.

Indica que la recurrente no aportó la documentación que le fue solicitada e informó que su actividad consistía en trabajos de movimiento de suelos y obras de pavimento en la que, el margen de utilidad neta del balance cerrado al 31 de diciembre de 2005 era del cuatro por mil (0.4 %).

Relata que el 22 de julio de 2010 los inspectores actuantes concurrieron al domicilio fiscal de la recurrente, siendo atendidos por el Sr. Eduardo Reler (autorizado de la firma), quien manifestó que el Sr. Rodolfo José Vita era el Presidente de la firma.

Continúa diciendo que el Sr. Reler aportó copia del balance certificado del año 2005 y manifestó que los libros IVA Compras, IVA ventas, Diario e Inventario se habían destruido a causa de una inundación que sufrió la empresa, para lo cual aportó copia de la escritura certificada por escribano, la que ratificaba lo expuesto. Allí se exponía que el 5 de marzo de 2010 el Presidente de Construcciones El Ombú S.A. manifestó que: "*...como consecuencia de las lluvias acaecidas durante el mes de febrero del corriente año le produjo la inutilización de los libros IVA Compras, IVA Ventas, Inventario y Balances, Diario y otra documentación relativa a la mencionada sociedad*".

También expresó que los libros correspondientes a Actas de Asambleas y Actas de Directorio así como el Registro de Depósitos y Asistencia a Asambleas se encontraban en buen estado, ya que los mismos estaban en otra sede social de esta Ciudad, pero que los restantes libros y documentación personal y de la sociedad, se hallaban totalmente deteriorados.

Manifiesta que el 8 de octubre de 2010 el Sr. Reler se presentó en la sede del Organismo a efectos de acompañar facturas y recibos de ventas del año 2005, señalando además, que las facturas de compras y los recibos de las mismas, junto con los sistemas contables, se encontraban totalmente destruidos a causa de la inundación.

Expresa que le resulta llamativo que la única documentación arruinada por las lluvias fueron las facturas de compras y los recibos de las mismas así como los sistemas contables, y que de la Escritura exhibida no surgía claro dónde estaba la documentación restante.

Por otro lado, consultado el Sr. Vita el 30 de marzo de 2021 si podía recordar quienes eran los proveedores durante el período 2005, el mismo manifestó no recordarlo.

Sostiene que se analizaron las facturas de ventas aportadas así como toda aquella información que surgía de las bases del Organismo Fiscal. También se circularizó a los clientes que surgían de las facturas aportadas a efectos de que informaran las operaciones realizadas con la recurrente y aportaran documentación que así lo acreditara.

A continuación, manifiesta que del análisis llevado a cabo en base a la información recibida, concluyó que tanto el monto de ventas informados por los clientes así como el monto de las acreditaciones bancarias, era consistente

con el débito fiscal consignado en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 1/2005 a 12/2005 y con el monto de ventas declaradas en su declaración jurada del impuesto a las ganancias, por  del período fiscal 2005.

Respecto de los gastos operativos computados por Construcciones El Ombú S.A. en su Estado de Resultados que representaban más del 99 % de sus ventas totales, se impugnaron  por no contar con documentación respaldatoria. Se recurrió para ello a un costo presunto a partir de márgenes de utilidad bruta para operaciones efectuadas por empresas del mismo rubro que arrojó un promedio de 45 % (en 43 casos registrados).

Sostiene que a partir de la obtención de dicho margen de utilidad, se calculó un nuevo costo, del 55 %, aplicándose dicho porcentaje a las ventas declaradas, obteniéndose así el  costo de ventas, efectuando los ajustes y computándose las retenciones, percepciones y/o pagos a cuenta, junto con los anticipos ingresados.

Respecto al impuesto al valor agregado, dice que ante la falta de comprobantes respaldatorios del crédito fiscal computado y la falta de individualización de los proveedores involucrados, también se consultó en sus propios sistemas y sólo se admitió el crédito fiscal de las operaciones informadas por los proveedores.

Solicita por tales consideraciones que se confirmen sus actos, con costas,

III. A fs. 233 se abre la causa a prueba, admitiéndose las pruebas informativa y pericial contable ofrecidas; sin embargo, a fs. 252, luego de cursarse intimación a la recurrente para que arbitre los medios para la producción de las mismas, toda vez que no fue cumplida por su inactividad procesal, se da por decaído su derecho a producirlas.

A fs. 262 se clausuró el período de prueba y el 27 de diciembre de 2023, mediante PV-2023-153259533-APN-VOCXI#TFN se resolvió elevar los autos a consideración de la Sala. Finalmente, el 19 febrero de 2023 por IF-2024-17411015-APN-VOCXI#TFN quedan en estado de dictarse la sentencia.

IV. Corresponde ahora decidir si las Resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Surge de sus Considerandos que en la instancia de fiscalización Construcciones El Ombú S.A. no aportó las registraciones, ni ninguna documentación de respaldo de las compras y gastos del contenido de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del período fiscal 2005 y del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 01/2005 a 12/2005.

Para ello, sostuvo que cierta documentación se había arruinado en una inundación, lo que sólo se desprende de la Escritura labrada el 5 de marzo de 2010 que obra a fs. 53/53 vta. del Cpo. IVA I de las act. adm., en la que el Sr. Rodolfo José Vita, presidente de la empresa manifestó: *"Que como consecuencia de las lluvias acaecidas durante el mes de febrero del corriente año le produjo además de otros daños la inutilización de los libros IVA Compras, IVA Ventas, Inventario y Balances, Diario y otra documentación relativa a la mencionada sociedad" (sic).* Agregó que *"los libros mencionados así como otra documentación  personal y la de la sociedad se hallaban totalmente deterioradas estando las hojas mojadas y con imposibilidad de tomar alguna información de la misma…".*

Dijo también que la restante documentación como los libros de Actas de Directorio y de Asamblea así como el de Registro de Depósito y Asistencia a Asambleas, se encontraban en buen estado por hallarse en otra sede social de la Ciudad de Buenos Aires.

Fue ante la falta de información de la contribuyente, que la fiscalización debió reconstruir las bases imponibles en

ambos gravámenes y lo hizo a partir de la información obrante en sus propios sistemas, facultad que le acuerda el art. 33 y ss y el art. 18 de la ley 11.683. Con dicho fin, el juez administrativo dispuso la realización de una medida para mejor proveer a efectos de constatar la validez de los comprobantes que aportó pero que en modo alguno fueron invocados por la recurrente en respaldo de sus declaraciones juradas, lo que resultó suficiente para acreditar lo que había consignado como gastos y créditos fiscales en sus declaraciones juradas.

Así, la falta de exhibición de registraciones y de prueba fehaciente, sumado a la imposibilidad de hacerlo y la incapacidad del presidente de Construcciones El Ombú S.A. de individualizar a los proveedores, son razones suficientes para que el Fisco Nacional recurriera a su propia información para presumir las bases imponibles de la empresa, valiéndose para ello del art. 18 de la ley 11.683. Dicha norma establece las facultades de la Administración Tributaria para practicar determinaciones estimativas en base a presunciones. Ha dicho la Corte Suprema, en más de una oportunidad, que las presunciones son elementos de juicio aptos para aquellos casos en que el contribuyente no ha presentado declaraciones juradas o cuando no existan o resulten insuficientes las registraciones contables y documentación que respalden las operaciones comerciales, sin que ello implique autorizar decisiones discrecionales (*Fallos* 264:99).

Se trata, en definitiva, de la potestad que la ley le asigna para verificar que los movimientos de fondos en efectivo no corresponden a ingresos que fueron sustraídos previamente del deber de tributar. Es por eso que, en el curso del procedimiento de fiscalización, de determinación de oficio y, por último, en el proceso contencioso ante este Tribunal, el contribuyente tiene el derecho a ejercer su defensa y rendir prueba, teniendo en consideración, especialmente, que se partió de un monto que la propia recurrente había consignado en su contabilidad, que, además, debe estar respaldada por los comprobantes correspondientes porque, conforme lo establece el art. 33 de la ley 11.683, sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

En el caso particular, Construcciones El Ombú S.A. no aportó ni durante el proceso de fiscalización ni durante el procedimiento de determinación de oficio, sus registraciones, ni los libros IVA Compras y Ventas, ni tampoco el detalle de sus principales proveedores u otro elemento que permitiese conocer el nombre de los mismos; con ello, no logró demostrar la totalidad del crédito fiscal exteriorizado en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Tampoco pudo acreditar de forma fehaciente los gastos incurridos en el giro normal de su actividad que, según el Estado de Resultados del ejercicio representaban el 99% de sus ventas totales, razón por la cual también fueron impugnados y presumidos sus costos a partir de la información obrante en los sistemas de la Administración y los colectados por la fiscalización.

La recurrente se queja del método presuntivo utilizado, mas no hace esfuerzo alguno por cuestionar los porcentajes que a partir de su propia información arribó la Administración.

Queda referirse a las copias de las facturas y tickets que en originales Construcciones El Ombú S.A. aporta en esta instancia como prueba documental, resumidos en una planilla que titula “IVA Compras” por los meses de abril, octubre y noviembre.

Dicha documentación, por sí sola, sin una explicación pormenorizada y sin haberse producido la prueba pericial contable que ofreció y se admitió en esta instancia que relacione las compras con los demás aspectos del ajuste, no puede tener acogida ya que se trata de comprobantes aislados que en modo alguno pueden justificar los cargos fiscales que la vinculan a la presunción fiscal y respecto a las pruebas informativa y pericial contable que le fueron admitidas, la recurrente dejó en evidencia su inactividad procesal, por lo que a fs. 252 se le dio por decaído su derecho a producirlas.

Es así que, pese a contar con amplias posibilidades para producir pruebas que le hubiesen permitido contradecir la pretensión fiscal, no realizó ningún esfuerzo en contra de la presunción –de incremento patrimonial no justificado- aplicada por el juez administrativo. Fue incapaz de probar y demostrar que el costo promedio utilizado por la AFIP, originado en terceras empresas y que los índices aplicados en los actos recurridos eran improcedentes.

Así, los elementos colectados por la fiscalización, desarrollados en las actuaciones administrativas y luego por el juez administrativo en los Considerandos de las Resoluciones y los propios actos de la contribuyente, son suficientes para fundar la aplicación de la presunción del art. 18 de la ley 11.683 en que ha encuadrado la pretensión fiscal confirmar las determinaciones de oficio notificadas en las Resoluciones.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la pretensión fiscal en ambos gravámenes.

V. En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, dado que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 y que Construcciones El Ombú S.A. no ha formulado agravios sobre el método empleado para su cálculo, corresponde también confirmar su liquidación

Por lo expuesto, corresponde confirmar las determinaciones de impuestos e intereses efectuados en las Resoluciones Nros. 164/2011 y 165/2011, con costas.

**El Dr. Martín dijo:**

Que adhiere a la decisión de la Vocal Instructora por similares argumentos.

**La Dra. Gómez dijo**:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

**SE RESUELVE**:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 164/2011 y 165/2011, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en la suma de $57.370 por la representación procesal y $143.425, por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por cada uno de los profesionales intervinientes en autos, de acuerdo con lo dispuesto por la ley 24.432.

3°) Regular los honorarios del Contador Público Mauricio Leonardo Olijavetsky en la suma de $10.697 por la aceptación del cargo de perito designado a propuesta del Fisco Nacional, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley N° 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.21 16:30:41 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 08:39:26 -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: 2024.02.22 10:51:12 -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: 2024.02.22 10:51:13 -03:00