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

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-70885695-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 1 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 22.772-I y su acumulado N° 22.773-I; COA CONSTRUCCIONES Y SERVICIOS PÚBLICOS S.A.

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° 22.772-I y su acumulado N° 22.773-I "COA CONSTRUCCIONES Y SERVICIOS PÚBLICOS S.A. S/ apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I. COA CONSTRUCCIONES Y SERVICIOS PÚBLICOS S.A. (en adelante COA), interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones de la Dirección Regional Microcentro de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a. la Resolución N° 348/2003, en la que determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1996 a 2000, y se la intima a ingresar la suma de $1.451.795,85, más intereses (art. 37, ley).

b. la Resolución N° 349/2003, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 12/96 a 8/01 y se la intima a pagar $260.879, más intereses.

En dichos actos, además, se hace la reserva prevista en el art. 20 de la ley 24.769 (t.v.) y se difiere entonces la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683.

En su presentación ante este Tribunal, COA explica que es una empresa que se dedica a la extracción y distribución de agua corriente y recolección de residuos cloacales del acuífero Puelche en el Partido de Tres de Febrero, Provincia de Buenos Aires, y su distribución posterior a los usuarios, e invoca los siguientes agravios:

1. Que tuvo un mal asesoramiento contable que motivó que regularizara indebidamente el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 7/1996 a 12/2000 en un plan de facilidades de pago –dto. 1384/01- y abonara entonces de más dichas obligaciones.

Específicamente señala que el error de los profesionales fue tomar para la determinación de la base imponible el

total del padrón de los usuarios y aplicar el método de lo devengado en lugar del percibido que había adoptado desde el año 1999.

Producto de ello tuvo una desorganización en la empresa -culpa de los profesionales, contadores y síndicos, según dice-, que retuvieron sus libros y no confeccionaron los estados contables.

2. Que no pudo exhibir sus registraciones a la fiscalización debido a que fueron secuestradas en una causa penal iniciada por la Administración Tributaria.

3. Que en las liquidaciones se computaron gastos exiguos o insuficientes (como sueldos, pagos de ISIB y servicios públicos)

Aporta documentación, ofrece la producción de pruebas informativa y pericial química, técnica y contable, y solicita que se revoquen las Resoluciones, con costas al Fisco Nacional.

II. A su turno, el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, en los que solicita que se confirmen sus actos, con costas (fs. 382/394).

III. A fs. 409 se abre el Expediente a prueba y se hace lugar a la totalidad de las pruebas ofrecidas, las que obran producidas a fs. 426 a 1341 (contestaciones de oficios), fs. 653/683 (pericial técnica); fs. 1098/1107 (RNPA); fs. 1128/1135 (pericial química); fs. 1365/1526 (pericial contable); sus impugnaciones a fs. 1534/1539; 1551/1552, explicaciones a fs. 1548/1550 y aclaraciones a fs. 1554/1563).

A fs. 1068 se acumula el Exp. N° 22.723-I al 22.772. A fs. 1597 el entonces Vocal Instructor Subrogante dispuso la clausura y la elevatoria a Sala; a fs. 1610, encontrándose el expediente en la Vocalía Instructora, se intimó a COA a constituir domicilio electrónico, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 16 de la Res. N° 91/2023, intimación que no fue cumplida.

A fs. 1612 se ponen los autos a alegar, derecho ejercido únicamente por la representación fiscal (fs. 1616/1620). Por último, esta Vocalía Instructora los puso a consideración de los Vocales y a fs. 1621 quedan en estado de dictar sentencia.

IV. Corresponde resolver sobre la legitimidad de los ajustes notificados en las Resoluciones recurridas.

Para ello cabe tener en cuenta que su origen es una denuncia penal, “COA Construcciones y Servicios Públicos S.A. s/ inf. Ley 24.769”, que tramitó ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3 de la Ciudad de Buenos Aires.

A la fecha de inicio de la fiscalización, COA no había presentado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos 1996 a 2000, ni tampoco las del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 12/96 a 8/01. Sí presentó las de los períodos fiscales 7/96 a 08/01 en el curso de dicho procedimiento y regularizó los saldos resultantes en un plan de facilidades de pago –dto. 1384/01.

Sin embargo, al ser requerida de las registraciones y documentación de respaldo de lo declarado, COA no la exhibió alegando para ello: a) que no lo tenía porque había sido secuestrado en el marco de una causa penal y b) problemas con asesores contables que impidieron contar con dichos elementos.

Fue por ello que para determinar los ingresos en el impuesto a las ganancias el juez administrativo se valió de los débitos fiscales declarados por COA en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado – en el caso del

período fiscal 1996, se valió de las presentadas en los períodos fiscales 7/96 a 12/96 estimándose en un monto igual los de los períodos fiscales 1/96 a 6/96 cuyas declaraciones no fueron presentadas por tratarse el servicio prestado de un servicio continuado-. Además, con el propósito de determinar los gastos y costos, recurrió a los datos obrantes en sus propias bases, como sueldos y aportes previsionales, impuestos provinciales pagados, y retenciones y percepciones y gastos por servicios públicos informados (agua, gas y electricidad) y por otros proveedores que fueron circularizados y contestaron los requerimientos.

A partir de ello, determinó de oficio las obligaciones de COA en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado también, en este caso, al no haber suministrado COA documentación de respaldo de los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas. Es respecto a los ajustes allí notificados que COA tenía que probar en contrario, conforme la regla del art. 377 del CPCC de aplicación en el procedimiento que se sustancia ante este Tribunal.

Por su parte, la prueba producida en este Expediente arrojó los siguientes resultados:

- Prueba Informativa: en atención a que la entonces Vocal Instructora admitió el libramiento de los oficios ofrecidos, a más de 60 empresas, obran agregadas al Expediente las respuestas de diferentes proveedores que informaron sus operaciones con COA.

Cabe señalar que las operaciones informadas son las mismas que las que ya se habían determinado en la instancia de la fiscalización y así obran detalladas en los extensos Anexos a las Resoluciones (vgr. Valot S.A., Luis Luzzi S.A., Movistar S.A., entre muchos otros).

- Prueba Pericial técnica. A fs. 655/683 obra el informe presentado por los ingenieros designados por ambas partes a partir relevamiento de las instalaciones y equipamientos de la empresa en su planta.

Dicho informe, que da cuenta de la actividad realizada por COA, en nada contribuye a justificar los créditos fiscales y la deducción de los gastos pretendidos.

- Prueba Pericial contable: el informe pericial contable se refiere a varios aspectos.

En cuanto al cálculo de las amortizaciones de bienes de uso, rubro que COA invocó que debía incluirse, destaca el perito del Fisco Nacional la falta de exhibición de libro diario, ni Inventario y Balance para conocer los datos –fecha de ingreso al patrimonio, costo de los bienes, amortizaciones acumuladas- y con ello la imposibilidad de dar respuesta al punto de pericia.

En cuanto a la prueba de descuentos otorgados a algunos usuarios, jubilados y personas con discapacidad, otro de los conceptos cuestionados, destaca el mismo experto la falta de libros y de comprobantes respaldatorios justificativos de los mismos y con ello de la deducción pretendida.

La misma objeción formula a la deducción por servicios donados a instituciones de bien público, esto es la falta de registración de las mismas y, por ende, la imposibilidad de cuantificarlos.

Respecto a los créditos incobrables, otro de los cargos que COA adujo no se había tenido en cuenta en la liquidación del impuesto a las ganancias, si bien el perito de COA informó los montos atribuible por dicho concepto a cada año, el perito del Fisco Nacional señala nuevamente la falta de registración de las operaciones lo que le impidió individualizar los créditos y determinar los índices de incobrabilidad aplicados; es decir, invoca la imposibilidad de cuantificar los créditos incobrables.

Sobre los gastos deducibles, que COA alegó correspondían a un monto mayor al tomado en las liquidaciones, la perito designada por COA señala la existencia de gastos de mantenimiento de las instalaciones y maquinarias, pero otra vez el perito del Fisco Nacional señaló que sólo se pudieron corroborar los informados por los proveedores en la circularización y los tomados de otras fuentes de información que ya estaban computados en las liquidaciones. En este caso también, destaca la falta de registración de otros gastos y la ausencia de respaldo documental.

COA impugnó el informe pericial contable por falta de rigor científico de las manifestaciones del perito designado por el Fisco Nacional; por su parte, la representación fiscal impugnó el mismo informe por haberse hecho sin haber tenido los libros de contabilidad a la vista. Ambas presentaciones, fueron oportunamente respondidas por las partes.

En efecto, la perita designada por COA manifestó que si bien los libros no habían sido exhibidos y los registros no estaban actualizados, el informe se hizo sobre facturas de compras, además de la visualización de la empresa en marcha, con oficinas y planta de recolección de líquidos cloacales, instalaciones, vehículos, etc.

Debe agregarse aquí que a fs. 1554/155 y 1556/1158, la representación fiscal y el perito por ella designada denunciaron que en el informe pericial contable se introdujeron manifestaciones que él no hizo, acusación que tiene respuesta por parte de la recurrente y su perito en la presentación obrante a fs. 1561/1563.

Debe ya decirse que la pericia contable, por las deficiencias y objeciones reseñadas, no puede tener el valor probatorio que COA pretende, en particular porque no se encuentra en discusión que fue llevada a cabo sin los libros y registraciones contables indispensables a tal fin.

- Prueba pericial química: el informe pericial químico, agregado a fs. 1131/1134, da cuenta de los análisis efectuados por COA en el agua potable y en los efluentes líquidos cloacales, factor que no surge de las Resoluciones, ni de otra actuación, que tuviera incidencia en la liquidación de sus obligaciones fiscales.

Es que COA no niega que las determinaciones de oficio son consecuencia de no haber presentado las declaraciones juradas de ambos gravámenes en término y por no haber suministrado la documentación de respaldo de sus operaciones, tanto de las ventas que ella misma declaró en el impuesto al valor agregado como de los gastos y costos de su actividad.

Se agravia COA porque el ajuste del impuesto a las ganancias es erróneo porque se sustenta en las declaraciones de impuesto al valor agregado que ella misma presentó pero, dice, tenían errores cometidos por los asesores que contrató. Específicamente, la forma de registrar los débitos fiscales desde el año 1999.

Pero dicho agravio no puede prosperar porque soslaya lo dispuesto en el art. 13 de la ley 11.683 que hace responsable al contribuyente por la declaración jurada presentada.

Por otro lado, ningún punto de la pericia contable, ni ninguna otra documentación ni prueba, se refiere a ese supuesto error, ni tampoco, aunque hubiera existido, se explica concretamente los efectos que tuvo, menos aún se prueba.

De ello se sigue que no existen elementos para cuestionar los ingresos adoptados en dichas determinaciones para calcular el impuesto a las ganancias. Se agravia también de las compras y los gastos computados por la fiscalización, porque señala que los incurridos realmente fueron superiores, pero de nuevo, no los probó.

Para ello, en la instancia previa, adjuntó como prueba balances de la empresa Aguas Argentinas S.A., dedicada supuestamente a la misma actividad, más no probó de qué manera la estructura de costos de dicha empresa se aplicaba a COA.

Tampoco probó las amortizaciones de los bienes de uso, ni la existencia de otros gastos, ya que no exhibió los libros contables y la documentación aportada fue insuficiente con dicho fin. No hay tampoco elementos de suficiente entidad, más que los dichos de la perita contable designada por COA, de los deudores incobrables que no fueron tenidos en cuenta en las liquidaciones de las determinaciones del impuesto a las ganancias. Es la propia experta la que admite que su labor se hizo sin libros ni registraciones, solo con facturas y lo que pudo visualizar en la planta de COA.

Debe decirse, además, que en la instancia administrativa previa COA ofreció la producción de abundantes pruebas –informativa, pericial contable y pericial química- que fueron admitidas y producidas por el juez administrativo; además, éste dictó en su sede una medida para mejor proveer con el objeto, precisamente, de obtener mayor información de los proveedores de COA y así determinar sus gastos y costos computables. Los resultados de dicha medida, no se encuentra en discusión, fueron tenidos en cuenta en las liquidaciones notificadas a COA. Inclusive, en algunos casos, se aceptaron los costos en el impuesto las ganancias de operaciones con proveedores, aunque no respondieron a los requerimientos para que suministraran la información de sus ventas.

Prueba de ello son los Anexos adjuntos a las Resoluciones recurridas – en 250 páginas, cada una- que detallan en forma minuciosa las facturas de compras y de servicios y demás operaciones que fueron tenidas en cuenta en las liquidaciones para el cómputo de créditos fiscales del impuesto al valor agregado y para la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias. Tal detalle es producto de las exhaustivas tareas de fiscalización llevadas a cabo en la instancia previa, por lo que no puede decirse que el Fisco Nacional haya presumido las obligaciones de COA, sino por el contrario las Resoluciones han sido practicadas sobre base cierta y con arreglo a la abundante documentación e información obtenida de diferentes fuentes para ello.

En definitiva, a pesar de la abundante prueba ofrecida y rendida en este Expediente y antes en la instancia administrativa previamente sustanciada, COA no logró acreditar la veracidad de sus dichos, es decir sus agravios, por lo que deben confirmarse ambas Resoluciones, tanto en cuanto al capital, como los intereses intimados en ellas que acceden en forma automática por así disponerlo el art. 37 de la ley 11.683.

Las costas se imponen a la vencida (art. 68 CPCC).

El Dr. Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1.Confirmar las Resoluciones Nros. 348/2003 y 349/2003, con costas.

2. Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de COA Construcciones y Servicios Públicos S.A. en la siguiente forma:

a. Por su actuación en el Expediente N°22.772-I:

i) $116.112 por la representación procesal y $290.281 por el patrocinio letrado, por la actividad desarrollada en la primera y segunda etapa, teniendo en consideración el monto del litigio, el resultado obtenido y demás pautas dispuestas por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

ii) $520.161, equivalente a 7,83 UMA por la representación procesal y $1.300.404, equivalente a 19,57 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16,19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

b. Por su actuación en el Expediente N° 22.773-I:

i) $21.478 por la representación procesal y $53.695 por el patrocinio letrado, por la actividad desarrollada en la primera y segunda etapa, teniendo en consideración el monto del litigio, el resultado obtenido y demás pautas dispuestas por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

ii) $126.990, equivalente a 1,91 UMA por la representación procesal y $317.475, equivalente a 4,78 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16,19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

3. Regular los honorarios del CP Ricardo Alberto Nieto en la suma de $140.717 por su actuación en el carácter de perito designado a propuesta del Fisco Nacional, de acuerdo con las pautas del decreto-ley 16.638/57.

4. Regular los honorarios del Ingeniero Químico José Felix García en la suma de $140.717 por su actuación en el carácter de perito designado a propuesta del Fisco Nacional, de acuerdo con las pautas del decreto-ley 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.01 12:21:09 -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: 2025.07.01 12:43:09 -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: 2025.07.01 12:49:57 -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: 2025.07.01 12:49:58 -03:00