Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-115763329-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Octubre de 2025

Referencia: 43.505-I; HUELA DIEGO FABIAN; SENTENCIA; SALA A VOC. 1RA

En el día de la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por el Dr. José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el **Expte. N° 43.505-I,** caratulado: **“HUELA DIEGO FABIAN s/recurso de apelación”.**

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que a fs. 12/32 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución Nº 113/2015 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata, por las que se determinan de oficio las obligaciones tributarias en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscal 2008, 2009 y 2010 respectivamente, con más los intereses resarcitorios y aplica multa con fundamento en el artículo 45 Ley 11.683.

Sostiene que como surge del propio texto de la Resolución, la deuda determinada por la Administración se sustenta en la aplicación del artículo Nro. 18 - inciso g) - de la LPT respecto al "...excedente de los depósitos bancarios depurados sobre sus ingresos declarados" y el cuestionamiento de gastos deducidos por cuanto no se corresponderían con la actividad declarada.

Afirma que es criterio tanto de la doctrina como de la jurisprudencia que la determinación de oficio sobre base presunta debe ser considerada como excepcional y que su utilización debe ser realizada en forma subsidiaria y cuando resulte imprescindible.

Destaca que sólo en tales casos la Administración se encuentra autorizada a recurrir al método determinativo de oficio sobre base presunta. Para ello se valdrá de los indicios y presunciones previstos en el art. Nro. 18 de la LPT y que, en el caso, la Administración ha utilizado a efectos de sustentar la deuda determinada al recurrente.

Indica que en el caso no se encuentran reunidos los elementos necesarios para que pueda recurrirse a los

indicios y presunciones del art. Nro. 18 de la LPT.

Alega que no se encuentran configurados en el caso los elementos para que proceda la figura de "Incremento Patrimonial No Justificado". En efecto, se advierte en primer lugar que en las actuaciones administrativas obran suficientes elementos que permiten descartar la utilización de los indicios y presunciones previstos en el art. N° 18 de la LPT.

Señala que tal como se encuentra reflejado en la propia Resolución la Administración en el marco de la fiscalización procedió a circularizar a las entidades bancarias donde la recurrente tuviere cuentas con las que operara. A través de dicha circularizaciones, obtuvo del Banco de la Provincia de Buenos. Aires, S.A. y del HSBC Bank Argentina S.A. copias de los resúmenes y movimientos bancarios en las cuentas del recurrente.

Asegura que la Administración se ha limitado sólo a depurar las acreditaciones que correspondieran a cheques rechazados, practicando su ajuste respecto al resto de las acreditaciones.

Manifiesta que, tal como fuera expuesto ante la propia Administración, la recurrente ha recibido en sus cuentas bancarias dinero que le corresponde por su actividad y que ha sido debidamente declarado en las respectivas declaraciones juradas de los periodos fiscales en cuestión y, a su vez, sumas dinerarias correspondientes a terceros que no corresponden en absoluto a renta por su actividad ni a su patrimonio.

Argumenta que la AFIP meramente se ha limitado a considerar las acreditaciones bancarias, depurando sólo las que correspondieren a cheques rechazados, a los efectos de comparar las mismas con los ingresos declarados y colegir que ha existido un incremento patrimonial no justificado.

Indica que no ha considerado que esas acreditaciones no sólo responden a ingresos, sino que asimismo existen acreditaciones por devoluciones de IVA que efectúan las respectivas entidades, acreditaciones por intereses no capitalizables, depósitos de efectivo efectuados por el contribuyente que corresponden a reingresos a su cuenta bancaria de extracciones de dinero realizadas previamente y que responden a ingresos declarados - es decir que son depósitos de efecto neutro - y, tal como se expusiera reiteradamente ante la AFIP, a depósitos de acreencias de terceros que luego les eran entregadas previo descuento de gastos.

Dice que la recurrente actuando de buena fe y en carácter de favor, accedía a prestar su cuenta bancaria para que acreencias de terceros fueran depositadas allí y, luego, una vez descontados los gastos que importaba la operación, procedía a retirar las respectivas sumas y entregárselas a los acreedores de las mismas.

Asevera que tal como surge del propio texto de la Resolución, la Administración cuestiona ciertos comprobantes de compras emitidos por los proveedores "Aldo Vicente Liberato", CUIT 20-13364670-2 y "Manuel Alberto Curto Martins"; CUIT 20-22118635-2, que fueran computados como gastos en el Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2010 por cuanto no se corresponderían con la actividad de la recurrente. Ello, en razón que dichos comprobantes se encontrarían relacionados con compras de materiales de construcción.

Señala que la impugnación de la deducción de los gastos en cuestión carece de la debida motivación -en la medida que no se considera que a los efectos de prestar los servicios relacionados con el transporte terrestre declarados en el período fiscal 2010, más precisamente el arreglo de cajas de cambio automáticas para colectivos de líneas de transporte público, su parte ha requerido un espacio físico que implicó la erogación de gastos reflejados en los comprobantes cuestionados.

Con respecto a la aplicación de multa manifiesta que es importante reiterar que era obligación de la Administración la búsqueda de la verdad material, por lo que si se analiza detenidamente los conceptos sobre los que se basa la infracción que se ha atribuido, podrá vislumbrarse en primer lugar que no se ha cumplido con el aspecto objetivo requerido por el artículo Nro. 45 de la LPT por cuanto no ha existido obligación en el Impuesto a las Ganancias que haya sido omitida por la recurrente debido a que los ajustes realizados correspondían en la realidad de los hechos a sumas que no configuran un incremento patrimonial no justificado y a gastos deducibles en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Sostiene que la recurrente se encuentra dentro del campo exculpatorio otorgado por el "error excusable". En este punto, cabe reiterar que su parte es una persona física de oficio tornero y que los servicios que presta se encuentran relacionados con la reparación de cajas de cambio automáticas para colectivos (tal como obra en las actuaciones administrativas y ha reconocido la propia AFIP). En este sentido, le son absolutamente ajenas las complejas cuestiones de técnica impositiva.

Alega que en el caso la transgresión del Principio de Razonabilidad se evidencia con el hecho que la AFIP ha impuesto en la Resolución una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque los actos apelados.

II.- Que a fs. 60/69 el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar, señala que, de la fiscalización practicada al contribuyente, se constataron acreditaciones bancarias en cuentas de su titularidad en las entidades Banco Provincia de Buenos Aires y HSBC Bank Argentina S.A. De la comparación entre la suma de depósitos de las cuentas en las citadas entidades -previamente depuradas- y los ingresos declarados en las respectivas declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, los actuantes observaron que los primeros superaban a los últimos en los períodos bajo fiscalización.

Sostiene que ante la falta de prueba fehaciente que acreditara el origen de dichos fondos, el acto antecedente dio lugar al ajuste determinado en el impuesto a las ganancias, al atribuir acreditaciones bancarias depuradas superiores a los ingresos declarados con más un diez por ciento en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, el carácter de ganancia neta omitida que suma a la declarada de los períodos en crisis, conforme las previsiones del art. 18 inc. g) de la ley 11.683.

Manifiesta que en cuanto a la impugnación de gastos por compras de materiales de construcción que no se corresponde con la actividad declarada, el contribuyente tiene amplias posibilidades de demostrar la veracidad de sus dichos, ésto es que los comprobantes en crisis responden a gastos o afectación a la actividad de arreglo de cajas de cambio de colectivos de líneas de transporte público. Por lo que sin la

prueba de la afectación de los materiales, no corresponde deducir el gasto con ese origen.

Indica que la deducción de gastos por compras de materiales de construcción, que no se corresponde con su actividad gravada, es el motivo que llevó al Juez Administrativo a dictar el acto en el sentido que lo hizo. Ese es el motivo y la causa que dio origen al cargo impugnado del acto administrativo, y como se podrá observar, dicha motivación resulta ser más que suficiente a los fines del dictado del acto.

Afirma que corresponde concluir que los argumentos vertidos por la apelante carecen de entidad suficiente como para desvirtuar las concretas circunstancias apuntadas, que fueran constatadas por la AFIP y que sirvieron de sólido fundamento a los actos apelados, razón por la cual se solicitó se rechace el recurso impetrado, confirmando en todas sus partes la resolución recurrida.

Alega que la apelante no ha expresado agravios concretos en cuanto a los intereses resarcitorios aplicados por el Fisco Nacional, consecuentemente considera que este tribunal deberá tener presente dicha circunstancia al momento de sentenciar, toda vez que en el caso de autos no se ha hecho otra cosa que aplicar el art. 37 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Con respecto a la aplicación de multa afirma que el perjuicio fiscal está configurado por el ingreso en menos del tributo, el cual constituye el elemento objetivo que prevé la figura del artículo 45, y el elemento subjetivo se constituye con el obrar culposo consistente en la omisión del pago del impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. De los antecedentes administrativos surge la existencia de acreditaciones bancarias superiores a los Ingresos declarados y respecto del período 2010 se computaron compras de materiales de construcción que no se corresponden a la actividad declarada. De tal manera, la omisión del ingreso del gravamen es atribuible al negligente proceder del contribuyente.

Finalmente, cita doctrina y jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Acompaña antecedentes administrativos, se opone a la prueba ofrecida por la actora, solicita que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada. Hace reserva de la cuestión federal.

III.- Que a fs. 80/81 se abre la causa a prueba, ordenándose producir la prueba informativa y pericial contable. A fs. 85/89, 93/94 obra prueba informativa. A fs. 155/165 obra prueba pericial contable. Asimismo, a fs. 188 la actora manifiesta la cancelación de deuda reclamada en autos. Corrido traslado al Fisco Nacional el mismo contesta a fs. 194 e informa que la recurrente no ha cancelado la obligación que dio origen a las actuaciones, ni tampoco ingresó plan de pagos en los términos de la Ley 27.743. Corrido traslado a actora a fs. 197 la misma no efectúa descargo alguno. A fs. 215 se vuelve a requerir a la actora que aclare los términos de su presentación de fs. 188/188vta, bajo apercibimiento de continuar la causa según su estado, el que finalmente se hizo efectivo a fs. 218.

A fs. 220 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”. A fs. 226/227 obran los alegatos del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso la actora de su derecho a alegar. A fs. 230 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas se trata de una persona física, cuya actividad declarada es la de "Servicios personales" código 960990. Según registros del Organismo se verifica baja

definitiva en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado a partir de 07/2012 (Motivo Cese de Actividades) y alta en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS)- Monotributo, a partir de 08/2012 (Categoría E Locaciones de servicio desde 12/2013) -fs. 349 Cuerpo Impuesto a las Ganancias II-.

Asimismo, de los registros AFIP se verifica presentación de las declaraciones juradas originales y/o rectificativas del Impuesto a las Ganancias correspondientes a los períodos 2008, 2009 y 2010 -fs. 10/13 Cuerpo Impuesto a las Ganancias I-. En otro orden de la misma fuente de información se extraen las retenciones/percepciones sufridas por año - fs. 330 Cuerpo Impuesto a las Ganancias II-.

De la lectura del Informe de Inspección, surge que la auditoría practicada tiene origen en la Nota N° 279/13 (DI RLPL) en referencia a la Orden de Intervención N° 591.320 de la División Fiscalización N° 4 de esta Dirección Regional La Plata, en la cual el contribuyente no ha conformado los ajustes propuestos por dicha área (Ver Cpo. Antecedentes O.I. N° 591.230).

La fiscalización actuante informa que la actividad desarrollada por el contribuyente es la de prestación de servicios relacionados con el transporte terrestre -arreglo de cajas de cambio automáticas para colectivos-, siendo sus principales clientes Expreso Esteban Echeverría SRL, Empresa del Oeste SA, Empresa Línea 216 SAT, Ciudad de Córdoba SACIF, entre otros.

Que la actora, a requerimiento, exhibió/aportó fotocopias de Subdiarios IVA Ventas -01/2008 a 12/2010 y de Compras -01/2010 a 12/2010 y comprobantes de ventas y de compras/gastos (fs. 42 a 107 Cuerpo Impuesto a las Ganancias I).

Que de la información obrante en las bases de datos del organismo se verifican acreditaciones bancarias superiores a los ingresos declarados -fs. 36/40 Cpo. Gan-. Asimismo, de la misma fuente se relevan operaciones cambio -compras de moneda extranjera -fs. 121/124 Cuerpo Impuesto a las Ganancias I.

Se requirió al contribuyente detalle de las depuraciones bancarias de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 de las cuentas de su titularidad (fs. 41 Cuerpo Impuesto a las Ganancias I), quien aporta planillas en las que detalla monto de depósitos bancarios (fs.108/117 Cuerpo Impuesto a las Ganancias I), constando en acta a fojas 42/43: sobre su origen que "...no provenía de ingresos propios sino de terceras personas, a quienes no quiere identificar, con los que no tuvo más contacto. La metodología consistía en la entrega de cheques por terceros, y con posterioridad el Sr. Huela les entregaba el dinero, descontando la comisión que cobraba el banco. La operatoria la realizaba para hacerles un favor a los terceros -dado que trabajaba en un taller con ellos-..."

Que por circularización a las entidades bancarias -Banco de la Provincia de Buenos Aires y HSBC Bank Argentina SA-, se obtuvieron copias de los resúmenes/movimientos bancarios de las cuentas cuya titularidad corresponde a la recurrente -fs. 195/329 Cpo. Gan-.

Que totalizadas por la inspección actuante las acreditaciones bancarias de dichas cuentas, depuradas en su mayoría por cheques rechazados, se constató que las sumas de las mismas superan los ingresos declarados por el responsable en los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010 -fs. 322/329 Cpo. Gan-.

Que de la documental y registros contables aportados por el contribuyente y la información de los clientes circularizados -quienes representan casi la totalidad de los ingresos registrados por los servicios prestados-, la auditoría observa operaciones informadas por las firmas Expreso Esteban Echeverría SRL, Línea Doscientos Dieciséis SAT y General Tomas Guido SA por importes superiores a los registrados en el periodo fiscal 2008 (fs. 44/63, 132/137, 141/144, 172/181 y 340 Cpo. Gan).

Asimismo, el área auditora constató comprobantes de compras computadas como gastos del periodo fiscal 2010 que no se corresponde con la actividad del auditado, siendo las mismas relacionadas con compras de materiales de construcción (fs. 70/107 Cpo. Gan).

En consecuencia, del análisis de los elementos obrantes en las actuaciones, no fue aportada documentación respaldatoria que de sustento al origen del excedente de los depósitos bancarios depurados sobre sus ingresos declarados, esa área otorga a: dicha diferencia no justificada el tratamiento de ventas/prestaciones omitidos conforme las previsiones artículo 18 inc. g) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).

En tal sentido a las diferencias no justificadas en los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010, más el diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida, lo suma como ganancia omitida a la declarada. A su vez, respecto al periodo fiscal 2010 detrae de sus costos/gastos aquellas compras que no se relacionan con la actividad, que refieren materiales de construcción.

Que conforme lo expuesto, el área fiscalizadora proyecta las declaraciones juradas rectificativas correspondientes al Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2009 a 2010, que, puestas a consideración del responsable, no fueron conformadas.

V.- Que, entrando en el análisis de la cuestión, y en razón de los agravios que desarrolla la recurrente respecto del método presuntivo seguido por el Fisco Nacional, conviene comenzar por destacar que este Tribunal tiene dicho que “los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente...deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible” (cfr. entre otros, Armotec SACIFIC, TFN, Sala B, 10/02/1999, "Victorio Américo Gualtieri S.A.", 08/05/2007).

Que, sabido es que, en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o "sobre base cierta") y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación. Ciertamente la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto (ver entre otros: "Dadea, Marta Elisa" - T.F.N. - Sala "B" – 22/12/83, "Antonio

Gonzalez y Otros Mansión Almar" - T.F.N. - Sala "D" – 16/8/89, "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto" - T.F.N. - Sala "A" – 25/2/98).

Que, no resultan acertadas las consideraciones que efectúa la actora en este sentido. En efecto, no basta con la estimación realizada por la misma, respecto de que la fiscalización no consideró, o lo hizo de forma irregular, la contabilidad oficial del contribuyente para fundamentar la presunción legal, a poco que se advierta que verificada por el Fisco Nacional que fue una situación fáctica (diferencias patrimoniales no justificadas), procedió a determinar la materia imponible en forma presunta conforme las previsiones de la norma legal pertinente, resultando por ello adecuado el método utilizado. En el caso las determinaciones de oficio practicadas por el organismo fiscal se fundan en las presunciones establecidas por el artículo 18 inciso g), esto es, la consecuencia prevista por la ley ante una determinada situación fáctica.

Que, en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto Ledesma, Amalia, TFN, Sala D, 18/07/2001, Inmobiliaria Quesada SRL, TFN, Sala A, 11/04/2000, Campisi, Benito, Sala B, 10/05/1999, Bur, Delia Matilde, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

VI.- Que, en definitiva, la causa se refiere a una verdadera cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo debiendo aportar prueba concreta y fehaciente.

Que siendo así, en el presente contexto 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, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Que conforme se desprende de la prueba pericial contable producida en esta instancia a fs. 155/157, los peritos informan que se totalizaron las acreditaciones bancarias mensualmente, depurándolas de conceptos improcedentes tales como cheques rechazados. Con relación a los conceptos correspondientes a cada acreditación bancaria, señalan los expertos que se realizaron muestreos de cheques y facturas de servicios, concluyendo que corresponden en principio a ingresos por los servicios prestados, no surgiendo elementos fehacientes que permitan inferir que dichas acreditaciones no se correlacionen con ingresos provenientes de la actividad gravada.

Asimismo, ambos peritos destacan que en su mayoría los depósitos corresponden a cheques de terceros, y que no resultó posible correlacionar importes de facturas con dichos depósitos, sobre todo teniendo en cuenta que los recibos emitidos por la recurrente comprenden a más de una factura de prestación de servicios.

Que, por lo tanto, no surgen de las mencionadas actuaciones elementos certeros que permitan establecer la relación entre las extracciones y los depósitos de las cuentas de su titularidad. En este sentido, la actora no ha arrimado prueba alguna que permita vislumbrar el seguimiento y cierre del circuito de cada operación.

Que, de acuerdo a lo expuesto precedentemente cabe dejar constancia de que la recurrente no ha logrado

demostrar el error que le adjudica a la inspección actuante a fin de desvirtuar la imputación efectuada por el Fisco Nacional, resultando los argumentos esgrimidos por la actora meras afirmaciones que hacen a su disconformidad con el acto recurrido, todo lo cual lleva a confirmar el criterio asumido por la fiscalización.

Que, en este orden de ideas, respecto del acto determinativo apelado debe tenerse presente que en oportunidad de sentenciar en la causa "Emerson Argentina S.A.I.C.", la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que "...las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de legitimidad- art. 12 de la ley 19549-. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios..." (sent. del 30/9/74).

Que cabe destacar que si bien este Tribunal, en virtud de lo dispuesto por el art. 164 de la ley 11683 tiene "amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes...", es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica "llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal" -CNACAF, Sala 2°, "Tamileyfú SRL", sent. del 27/6/72-, debiendo las partes instar el procedimiento en la etapa probatoria, a fin de que el juzgador obtenga el grado mas elevado de certeza luego del análisis de la prueba producida.

Atento lo expuesto corresponde confirmar el ajuste en este sentido.

VII.- Que por otra parte el Fisco Nacional efectúa una impugnación de gastos por compras de materiales que no tienen relación con la actividad declarada por la recurrente, la cual desarrolla el arreglo de cajas de cambio de colectivos de líneas de transporte público.

En lo que aquí interesa, el art. 17 de la LIG prevé que "*Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga*", mientras que el art. 80 de la citada ley dispone que *"Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".*

Que siendo así, en el presente contexto 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, C.P.C.C.N., 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, esto es, demostrar la vinculación del gasto con la actividad generadora de ganancias.

En tal sentido corresponde señalar que la recurrente no aportó prueba que de veracidad a sus argumentos en el sentido de que los comprobantes aportados en sede administrativa respondan a gastos o afectación a la actividad de arreglo de cajas de cambio de colectivo de líneas de transporte.

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde confirmar los ajustes efectuados en el Impuesto a las Ganancias.

VIII.- No habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en la proporción en que se determinan los impuestos omitidos en este acto. No obstante ello, cabe recordar 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 (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

IX.- Que en el caso de autos se le aplicó al contribuyente multa con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental. En ese sentido, es sabido que dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos “Elen Valmi de Claret y Garello” del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: “...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: “...si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación”.

En tales condiciones, en el caso particular, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, y ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

En cuanto al quantum de la sanción aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de

la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en el 70% del impuesto omitido; por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 45 de la ley procedimental. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reducen, aspecto éste en que se imponen por su orden.

X.- En consecuencia, corresponde confirmar el acto apelado en cuanto determina impuestos, accesorios y aplica multa, la que se reduce al mínimo legal del art. 45 de la ley procedimental. Con costas en lo que se confirma y por su orden en la proporción en que se reduce la multa, habida cuenta que dicha circunstancia ha sido introducida por el propio tribunal.

La Dra. Laura Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato y al Considerando IV del voto del Vocal Instructor.

II.- Que, en forma preliminar, si bien no ha sido articulada como defensa previo, considero que deben tratarse los agravios vertidos por el recurrente con el objeto de obtener la declaración de nulidad del acto administrativo por considerar que no se encuentra debidamente motivado el ajuste efectuado vinculado con la impugnación de la deducción de gastos.

En contestación a sus argumentos cabe señalar que la motivación consiste en la exposición de las razones que llevaron al órgano administrativo a emitir el acto, exponiendo los antecedentes de hecho y derecho que precedieron al mismo y justifican su dictado. Ha sido precisada por la doctrina jurisprudencial como *"una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular o administrado traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto (conf. S.C.B.A., "Ferrara", DIBA, 94-13).*

En ese contexto, la defensa debe ser rechazada pues de la simple lectura del acto en crisis se desprende claramente las explicaciones respecto a los elementos tenidos en cuenta para llegar a la conclusión inserta en su parte resolutiva. En definitiva, los agravios se emparentan más con la discrepancia con las conclusiones del juez administrativo que con la ausencia de motivación.

Las costas deben ser soportadas por el excepcionante toda vez que los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposa en la alegada inexistencia de causa –art. 7, inc. b) de la ley 19.549- agravio que acarrea inexcusablemente aquélla declaración, lo que motivó que el Vocal Instructor le otorgara el tratamiento de excepción. Asimismo, su planteo mereció réplica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re "Bolland y Cía. S.A." la exención de costas procede cuando el planteo –de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como la de autos no pueden encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

III.- Que, con respecto al fondo de la causa, adhiero a la conclusión a la que arriba el Dr. Pérez con base en las consideraciones que paso a exponer.

Ante todo, y en atención a los puntuales agravios expuestos por el recurrente, corresponde examinar si la metodología empleada por el organismo fiscal se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

Cabe precisar que, si bien la ley impone 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, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previo 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, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquellas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá 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). Como enseña el Profesor Dino Jarach, "*cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva...debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria....Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso...puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva..."* (Jarach, Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario", Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

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. Citada).*

"A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David", op. cit., y "Candle SA", op. cit.; esta Sala in re: "Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI", del 14/06/04)".

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.

IV.- Que sentado lo que antecede, debe entonces resolverse si se ajusta a derecho el ajuste en el impuesto a las ganancias efectuado por la autoridad fiscal a partir de la información obtenida y los datos obrantes en sus bases.

Ello así, y a la luz del relato efectuado, puede afirmarse que el ente fiscal recurrió válidamente a la presunción establecida en el inciso g) del artículo 18, 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. En consecuencia, resulta de tal forma aplicable la regla *"onus probandi 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.

Y en ese contexto, comparto el análisis de la prueba producida efectuada por el Vocal Instructor en su voto. En la misma dirección, señalo que si bien alegó –tanto en sede administrativa como en esta instancia- que sus cuentas eran utilizadas por terceras personas, no aportó ningún elemento probatorio que confirme su defensa.

Ello así, de lo expuesto solo cabe concluir que no justificó sus críticas a la depuración de las cuentas bancarias efectuada ni acompañó elementos que logren destruir las conclusiones del juez administrativo, transformándose sus argumentaciones en meras alegaciones dogmáticas, motivo por el cual corresponde confirmar el ajuste efectuado, con costas.

V.- Que, en cuanto al ajuste referido a la impugnación de gastos, adhiero a lo resuelto por el Dr. Pérez en el Considerando VII.-

VI.- Que, con respecto a la procedencia de la liquidación de intereses, ante la ausencia de agravios, corresponde su confirmación. Con costas.

VII.- Que finalmente, adhiero al Considerando IX del voto precedente, salvo en lo que respecta al quantum de la sanción, toda vez que entiendo que ha sido debidamente cuantificada por el juez administrativo en el acto en crisis. Con costas.

En mérito a lo expuesto, voto por: 1) rechazar la defensa de nulidad articulada por el recurrente, con costas; 2) confirmar la resolución venida en recurso. Con costas.

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determina impuestos, accesorios y aplica multa, la que se reduce al mínimo legal del art. 45 de la ley procedimental. Con costas en lo que se confirma y por su orden en la proporción en que se reduce la multa.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.10.17 11:26:55 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: 2025.10.17 13:31:42 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 Jose Luis Perez
Date: 2025.10.17 13:33:25 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.17 13:34:00 -03:00