Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-46342630-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 5 de Mayo de 2025

Referencia: TECNOLOGÍA AVANZADA EN TRANSPORTE S.A.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el EXPTE. N° 48.263-I, caratulado: “ **TECNOLOGÍA AVANZADA EN TRANSPORTE S.A.** s/apelación-“.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 50/74 vta. se interpone recurso de apelación contra dos resoluciones de fecha 4 de septiembre de 2017, mediante las que se determinó de oficio la obligación de la recurrente frente a los impuestos a las ganancias (período fiscal 2013) y al valor agregado (períodos fiscales 7/2012 a 6/2013), con más sus intereses resarcitorios. Asimismo, en ambos casos, se deja constancia que se difiere la aplicación de sanciones por aplicación del artículo 20 de la ley 24.769.

En primer término, articula la nulidad de los actos recurridos con sustento en determinadas arbitrariedades. Luego de señalar cuales son los elementos esenciales que la legislación exige que contenga el acto administrativo para ser válido y expone los argumentos en los que basa su defensa. Sobre el particular, se agravia del rechazo arbitrario de la prueba informativa y pericial contable, citando doctrina y jurisprudencia en abono de su postura.

También alega desviación de poder del ente fiscal. Dice que todo acto administrativo debe ser emitido con una finalidad, la que debe ser verdadera, no encubierta ni falsa como tampoco distinta a la correspondiente al objeto y contenido del acto; caso contrario el funcionario que lo dictó actuaría con desviación de poder que viciaría el acto y lo transformaría en anulable.

Finalmente, destaca que se ha violentado una norma legal, que los actos así emitidos produjeron un perjuicio concreto que no es subsanable, razón por la cual, concluye solicitando se haga lugar a la excepción de nulidad que articula.

Con respecto a la cuestión de fondo, expone los argumentos que hacen a su defensa.

En lo que refiere al impuesto al valor agregado, señala que del entrecruzamiento efectuado por el organismo fiscal surgen diferencias entre las acreditaciones bancarias y las ventas declaradas. Los ajusten reposan en: ventas y/o ingresos omitidos de declarar que surgen de la comparación entre las ventas declaradas en sus estados contables y las consignadas en las declaraciones juradas; ventas y/o ingresos omitidos al detectarse exceso en el monto de los depósitos bancarios respecto a las ventas y/o ingresos declarados por la responsable; haber declarado en defecto ingresos gravados por el ejercicio fiscal 2013 atento haberse detectado una diferencia entre las ventas declaradas con los depósitos bancarios, diferencia que tuvo el tratamiento que prescribe el artículo 18, inciso g) de la ley de rito.

Con referencia al primer ajuste, explica que con la producción de la pericia contable se acreditará que la suma corresponde al devengamiento de ventas efectuadas en el ejercicio 2014 y no facturadas en el ejercicio 2013. Por ello, dice, por aplicación de la teoría de las correcciones simétricas solo se adeudarían los intereses resarcitorios.

En cuanto a los ajustes efectuados sobre base presunta, ante todo, explica que no posee respaldo documental de sus operaciones por haber sufrido violencia en la planta fabril. No obstante, sostiene que probará la realidad económica y que no existen montos gravados sin declarar.

Luego de exponer y desarrollar dicho principio, manifiesta que la diferencia en los depósitos bancarios, no son ni más ni menos que anticipos de clientes, cifra que se declara una vez facturada la venta de la unidad por el monto total, o sea, el IVA se declara una vez que “nace el hecho imponible”. Los anticipos no se encuentran alcanzados por el gravamen, siendo una práctica errónea aquella consistente en cruzar ingresos bancarios con el débito fiscal declarado sin realizar las depuraciones y aclaraciones necesarias.

Explica que de acuerdo con el artículo 5 de la ley del gravamen, cuando se reciben señas o anticipos que congelan precios se perfecciona el nacimiento del hecho imponible respecto del importe percibido. Si el anticipo o seña no congela precio, aquél no nace y consecuentemente no se encuentra alcanzado por el gravamen.

Es así, que afirma que todos los anticipos depositados por sus clientes se efectuaron a modo de seña, no congelando precio, y una vez producida la unidad se facturaba, generándose el hecho imponible. En ese momento, aclara, se declaraba el débito en la declaración jurada respectiva al período en que el hecho imponible se generaba.

Por ello, a su criterio, yerra el ente fiscal cuando considera como ventas omitidas los depósitos efectuados por sus clientes pues tienen el carácter de señas que no congelan precio.

Con idénticos fundamentos impugna la determinación efectuada en el impuesto a las ganancias.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 80/97 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirmen los actos venidos en crisis.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 144/145 se abre la causa a prueba. A fs. 156 se da por decaído el derecho a producir la prueba testimonial y a fs. 158 la prueba informativa.

A fs. 163 se elevan los autos a conocimiento de la Sala A y finalmente, a fs. 167 pasan a sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que surge del informe final de inspección que obra a fs. 106/115 y 638/646 de las actuaciones administrativas correspondientes a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, respectivamente, se inició la fiscalización de la recurrente por haberse detectado: costo de ventas elevado en función de sus ventas; resultado final de ejercicio exiguo en función de las ventas declaradas; pasivos significativos, posible omisión de ingresos/ventas y diferencias entre la contabilidad y lo declarado.

En cumplimiento de los requerimientos efectuados por los actuantes, la recurrente aportó extractos del Banco Industrial, mayores de las cuentas solicitadas y detalle de inventario y deudas. Asimismo, acompaña denuncia por extravío de documentación, de donde se desprende que fueron desalojados de su domicilio perdiendo documentación. Exhibió libros rubricados societarios y contables llevados en legal forma, que fueron puestos a disposición.

Posteriormente, ante reiterados requerimientos se aportó mayores de las cuentas, en forma de muestra, algunas facturas de compras y gastos de los proveedores: COMETRANS S.A.; SIG S.A. y LEASING BUS.

La recurrente informó que el “Rubro Anticipo de clientes” expuesto en el pasivo del balance finalizado el 30/6/2013 se cancela con los créditos por ventas que no han sido aplicados a la finalización del ejercicio. No obstante, sobre este rubro, se solicitó documentación para su prueba, la que no fue aportada.

Intimada para que acompañe documentación de respaldo de las diferencias entre las acreditaciones bancarias y los ingresos consignados en las respectivas declaraciones juradas por el período fiscal 2013, nada aporta.

No obstante, el ente fiscal circularizó a proveedores y clientes con el objeto de justificar dicho pasivo, no obteniendo respuesta, pues solo Transporte Automotor Plaza SACI informó el detalle de operaciones efectuadas con la firma, sin aportar información sobre saldos de cuenta corriente. Otros clientes que respondieron los requerimientos –en general- negaron que los pagos eran a modo de anticipos.

Asimismo, habiendo tomado conocimiento de que la recurrente se presentó a concurso de acreedores, los funcionarios fiscales solicitaron al síndico listado de acreedores presentados para verificar su crédito, observando que no se presentaron aquellos que figuran como “Anticipos de clientes”.

Con respecto a las acreditaciones bancarias, se circularizó a fin de obtener datos sobre posibles transferencias entre cuentas.

Se analizó el estado de situación patrimonial.

Con esos elementos, y a fin de efectuar la determinación del impuesto a las ganancias, se depuraron las acreditaciones bancarias, obteniéndose la diferencia entre los ingresos declarados y los omitidos, diferencia que recibió el tratamiento que prevé el artículo 18, inciso g) de la LPT.

Debe destacarse que se tuvieron en cuenta los saldos a favor exteriorizados en la respectiva declaración jurada como los saldos de retenciones y/o percepciones, que resultan coincidentes con las bases e.fisco. También se tuvieron en cuenta los saldos a favor del período anterior consignados en las ddjj, verificándose que se efectuaron compensaciones.

En lo que atañe al impuesto al valor agregado, se explica que los ajustes efectuados son: 1) la diferencia entre los ingresos omitidos que surgen de la comparación entre las ventas declaradas en los respectivos estados contables y las consignadas en las declaraciones juradas; 2) los ingresos omitidos que surgen de las acreditaciones bancarias depuradas, aplicándose entonces idéntica presunción que en ganancias.

Dichos ingresos o ventas omitidas fueron prorrateadas en el ejercicio bajo análisis en función de la tasa del 21% o 10,5% que surge a partir de las propias declaraciones juradas presentadas.

En ese contexto se iniciaron sendos procedimientos determinativos que concluyeron con los actos venidos en recurso.

V.- Que en forma preliminar corresponde tratar los argumentos dirigidos a obtener la nulidad de los actos en recurso, que sustenta en la violación a su derecho de defensa porque no se produjo la prueba que ofreció y porque al no cumplir con la finalidad de su dictado, se produjo desviación de poder.

Con respecto al primer aspecto, es dable destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que *"…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros). Ello así, en autos la recurrente contó con la posibilidad de ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

Con respecto al alegado vicio en la finalidad del acto, la recurrente lo sustenta en el entendimiento que el ente fiscal no ha intentado buscar la materialidad de los hechos como le ordena la ley y la prueba tendiente a su acreditación.

Para Marienhoff todo acto administrativo particular tiene una finalidad propia, correlativa a su objeto o contenido (Marienhoff, M., "Tratado de Derecho Administrativo", Abeledo Perrot, 1965, T° II, pág. 242). Esa relación responde a la finalidad perseguida por la ley que confirió competencia al órgano emisor del acto.

Es decir, explica el Profesor Hutchinson, *"en todos los actos administrativos existe una primera y común finalidad que se va especificando a través de la distribución de competencias dentro de la Administración y que determina el objeto o contenido que pueden tener esos actos"* y agrega *"todo acto administrativo responde genéricamente a una finalidad pública, razón de ser de la norma constitucional que le dio origen, y específicamente al aspecto de esa finalidad que tuvo en cuenta al distribuirse la competencia. El objeto o contenido del acto, consecuencia de esa competencia, debe perseguir aquella finalidad general y la específica que le corresponde"*. (Hutchinson, Tomás, "Ley nacional de procedimientos administrativos. Comentada, anotada y concordada con las normas provinciales", Astrea, Tomo I, pag. 162 y sgtes.).

Es decir, siguiendo a dicho autor, que la ley exige para el cumplimiento del interés público que se concrete que: 1) el acto debe cumplir con la finalidad que inspiró el acto reglamentario por el que se otorgó competencia al órgano emisor; 2) no puede perseguir otra finalidad que la que corresponda a la causa y al objeto del acto y 3) el contenido u objeto del acto tiene que ser adecuadamente proporcional a esa finalidad.

En ese contexto, claramente los argumentos esbozados por la recurrente para sustentar su defensa no pueden ser acogidos favorablemente toda vez que se dirigen a cuestionar el accionar fiscal y las conclusiones a las

que se arribó, los que pueden llevar –en caso de que este Tribunal comparta sus argumentos- su revocación pero no a decretar su nulidad por advertir una desviación en los fines perseguidos por la administración fiscal.

En mérito a lo expuesto, voto por rechazar la defensa opuesta, con costas.

VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde analizar entonces la procedencia de los ajustes efectuados, dejándose constancia que por una cuestión de mejor orden expositivo se analizará en primer término, la determinación de impuesto a las ganancias.

VI. 1.- Que en atención a los cuestionamientos expuestos por la recurrente debe examinarse 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 aquéllas 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.

VI. 2. - Que, en función de lo expuesto, la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia del 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. Y 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, cabe adelantar que, a mi criterio, la recurrente no ha logrado derribar las fundadas argumentaciones en las que reposa el juez administrativo su resolución y acreditar, con prueba, los hechos alegados en su defensa.

En efecto. El principal argumento de la actora consiste en impugnar la conclusión fiscal con sustento en que las diferencias de los depósitos bancarios son anticipos de clientes.

Ahora bien, conforme surge de la actuación desplegada por los funcionarios fiscales, de la circularizacion a los clientes pudo observarse que algunos manifestaron que no poseían cuenta corriente ni saldos adeudados (vg. Empresa Antártida Argentina S.A.; Etacr S.R.L.; Jove, Stella Maris; Spicer Ejes Pesados S.A.); otros manifestaron que no tuvieron relación comercial con la recurrente durante los períodos fiscalizados (vg. Transporte Nueve de Julio S.A.); otros que si bien tenían saldos deudores los pagos efectuados no correspondían a adelantos de dinero a cuenta de futuros trabajos (vg. Cuatro de Septiembre S.A.).

Es dable mencionar que muchos clientes circularizados no contestaron los requerimientos por lo tanto no fue posible validar los saldos contabilizados.

Así ello, teniendo en consideración los elementos colectados durante el procedimiento fiscalizador y habiendo el ente fiscal realizado la correspondiente depuración de los conceptos que debían detraerse y ante la inactividad probatoria de la recurrente pese a que contó en esta instancia con la posibilidad de probar sus dichos, solo cabe concluir confirmando el criterio fiscal y confirmar la determinación efectuada en el impuesto a las ganancias. Con costas.

VII.- Que en lo que atañe al impuesto al valor agregado, cabe señalar que a partir de la información recibida de las entidades bancarias en relación a las acreditaciones y su comparación –una vez depuradas- con las ventas exteriorizadas en sus declaraciones juradas, el ente fiscal observó que aquellas acreditaciones eran superiores a las ventas. En consecuencia y por aplicación del artículo 18, inciso g) de la ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modificaciones- otorgó a dichas diferencias entre ventas y/o ingresos el tratamiento de ventas omitidas como establece la norma.

En ese contexto y toda vez que la defensa de la recurrente reposa en idénticos argumentos que los analizados en el Considerando precedente, corresponde confirmar el criterio fiscal. Con costas.

VIII.- Que no habiendo expresado agravios sobre los intereses liquidados corresponde su confirmación. Con costas.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones venidas en recurso, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere a los relatos y al voto de la Vocal preopinante, excepto en lo que se refiere a las costas por la nulidad, las cuales no deben ser impuestas ya que el planteo no mereció un tratamiento de previo y especial pronunciamiento (C.S.J.N., “Bolland y Cía. S.A.”, del 21/02/2013.-

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos. Con costas.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.04.30 13:39:35 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: 2025.04.30 23:38:18 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: 2025.05.05 11:34:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.05 11:36:07 -03:00