Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-55959945-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Mayo de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. Nro. 49.688-I, "YAN XIAPING s/Apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N°49.688-I, caratulado **"YAN XIAPING s/Recurso de Apelación**, y

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 37/46 el recurrente del asunto interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 01/2019 (DV RPAR) emitida por la Dirección Regional Paraná de la AFIP-DGI (hoy ARCA) que le determinó de oficio el impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2016 por la suma de pesos un millón ciento cuarenta y dos mil doscientos ocho con cincuenta y ocho centavos ($1.142.208,58) con más la suma de pesos seiscientos treinta mil cuatrocientos noventa y nueve con catorce centavos ($630.499,14) en concepto de intereses resarcitorios y efectuó la reserva del régimen penal tributario con respecto a la aplicación de sanciones.

Anticipa que, en el estudio del caso, debe tenerse presente su nacionalidad, pues sus usos y costumbres son diferentes a la cultura occidental y entiende que de su comprensión se derivará un juicio de valor más acertado en lo atinente a su accionar.

Explica que es un inmigrante de la cultura china que, desde su llegada al país, estuvo amparado por la buena predisposición de sus compatriotas quienes lo acogieron brindándole tareas diversas en rubros de autoservicios y supermercados, actividades que les permiten a los de su misma condición insertarse con mayor facilidad al mundo laboral sin necesidad de un manejo avanzado del idioma castellano.

Agrega que también colaboró activamente con familiares y amigos en la construcción de diversos locales comerciales de otros inmigrantes en su misma situación, tal como lo prescriben las costumbres de su país natal.

Manifiesta que, en tal contexto, decidió realizar un emprendimiento junto a su familia –esposa, hijos, hermanos y otros parientes- ubicado en calle Soldado Aeronáutico Bordón N° 961 de la ciudad de Paraná, para lo cual adquirieron el terreno y luego empezaron a construir un galpón que a futuro permitiera la instalación de algún comercio minorista. A tales fines, explica que contó con la ayuda de la comunidad china de Paraná, tanto en lo referente a contactos como auxilios financieros y trabajo efectivo.

Se agravia respecto *"(…) de la imputación de la omisión de ingresos alcanzados por el impuesto a las ganancias durante el periodo 2016, en base a estimaciones de erogaciones realizadas por el fisco, el cual desconoce el origen de los fondos con los que se han realizado aquellas"* (sic). Aclara que, en dicho periodo fiscal no desarrollaba actividad comercial independiente de ninguna clase razón por la cual nunca habría podido generar los ingresos que el organismo fiscal le endilga.

Sostiene que en aquella época se dedicó a ahorrar pero ante la imposibilidad de llegar a su objetivo con ese remanente, recurrió a la ayuda de familiares y amigos.

Expone que, como primera medida, acudió a un préstamo personal solicitado al Sr. Mario Cayetano Cianciola, cuya elección no fue aleatoria pues el referido es una persona de buena reputación entre la comunidad china y había prestado ayuda a otros conocidos. Pone de manifiesto que la operación se instrumentó en un contrato que suscribió en fecha 09/08/2016 por la suma de pesos dos millones doscientos mil ($2.200.000).

Refiere que con este dinero afrontó la compra del inmueble antes referido por la suma de pesos un millón ($1.000.000), los gastos de escrituración del mismo por un monto de pesos sesenta y un mil seiscientos sesenta ($61.660) y la compra de un rodado marca VOLKSWAGEN VENTO (dominio LMO 919) por la suma de pesos doscientos noventa y cinco mil ($295.000), quedando un remanente de $843.640 (pesos ochocientos cuarenta y tres mil seiscientos cuarenta) con los que afrontó los costos iniciales de construcción del galpón. Ello así, manifiesta que tales montos en nada se aproximan a lo estimado en el ajuste efectuado por la administración tributaria que impugna en las presentes actuaciones.

Considera que el préstamo otorgado debería tratarse como "entre familiares" debido a las características que lo circunda. Reitera que el acreedor era una persona de su cercanía y tal circunstancia no fue ponderada por el organismo fiscal cuando observó los términos del contrato como monto, plazo para la devolución, su garantía y la carencia de fecha cierta del instrumento.

Asimismo, explica que el Fisco Nacional incurre en una contradicción al sostener que el Sr. Ciancicola no poseía capacidad para efectuar los préstamos instrumentados cuando de la misma investigación surge que celebró otros contratos con personas de la comunidad china. Entiende que tal circunstancia, lejos de dejar en evidencia la falta de capacidad del acreedor, pone de manifiesto que era habitual que brindara ayuda para emprendimientos comerciales a sus coterráneos.

A efectos de sustentar su impugnación, acompaña como documental una certificación de manifestación de bienes y deudas del Sr. Ciancicola (ver fs. 35/36 de autos) de la cual se desprende que poseía saldos en cuenta corriente del Banco Galicia y plazo fijo en caja de ahorro, aseverando que de tal modo resulta acreditado el origen de los fondos objeto del mutuo observado por la administración fiscal.

Seguidamente expresa su discrepancia con relación al cálculo realizado por el Fisco Nacional para la determinación del impuesto evadido. Manifiesta que está basado en una presunción improcedente con relación al costo de construcción, a los metros cuadrados y al origen de la mano de obra requerida en la construcción.

En tal sentido, impugna el método empleado por el Fisco en la ponderación de los valores de las mejoras de construcción referidas a los costos publicados por el Colegio de Arquitectos de la Provincia de Entre Ríos por metro cuadrado de obra y el tipo de vivienda aplicada (vivienda colectiva). Entiende que existe una contradicción en el razonamiento del Fisco y que lo resuelto es incoherente, irrazonable y no respeta el Principio de Congruencia, por lo que "*debe ser desechada como acto jurídico idóneo para generar derechos, ya que no resulta ser una adecuada conclusión con relación a los elementos probatorias argumentativos y de derechos sustentados*" (sic).

Esgrime que existe una manifiesta diferencia entre el método de cuantificar el valor de la construcción empleado por el organismo fiscal y lo expuesto en la pericia técnica desarrollada en la etapa de investigación, al que se remite y en el que sustenta todo lo impugnado.

Asegura que la ponderación en cuanto a la realidad de la construcción en lugar de la demostración matemática de la misma, la cual surge de la pericia técnica aportada por la parte a través del arquitecto Luis Adrián Basso (matricula N° 10.819 del Colegio de Arquitectos de la Provincia de Entre Ríos), ratifica las manifestaciones del experto y sostiene que la valorización presuntiva del inmueble realizada por el Fisco dista de la realidad objetiva del valor del inmueble (ver fs. 173/200 del Cuerpo Principal del expediente administrativo).

Finalmente, se agravia sobre la innecesaridad y/o mala utilización del método presuntivo y expresa que "(...) *es notoriamente agraviante la utilización del método presuntivo para el cálculo de la materia imponible mediante la realización de un cálculo matemático tan burdo como el utilizado, cuando la prioridad del Fisco nacional debería ser el esclarecimiento del hecho real*" (sic).

Cita jurisprudencia, acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa. Formula reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

II. Que a fs. 56/63, la representación fiscal contestó el recurso.

Por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita que se confirmen las resoluciones en crisis, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la prueba informativa de la parte actora y hace reserva del Caso Federal.

III. Que a fs. 96 se rechazó la prueba informativa ofrecida por el recurrente.

Que visto el estado de las actuaciones, a fs. 100 se elevaron a consideración de la Sala "B" y en fs. 105 se ponen para el dictado de sentencia.

IV. Que seguidamente, corresponde adentrarnos al análisis del fondo de la cuestión, exponiendo en primer término las constancias obrantes en las actuaciones administrativas que sustentan el ajuste controvertido.

Que del Informe Final de Inspección O.I. N° 1642888 que obra agregado en las actuaciones administrativas (*vide* fs. 57/65 del Cuerpo Principal N° 1) surge que el origen de la investigación radica en la detección de la adquisición de un inmueble situado en calle Soldado Bordón Nro. 961 de la ciudad de Paraná, y un rodado VOLKSWAGEN VENTO por parte el verificado.

Ello así, se ordenó verificar el impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2016, detectándose que no se encontraba presentada la pertinente declaración jurada, y dejando constancia de que se encontraba inscripto bajo el régimen de Monotributo, a partir del periodo 08/2017.

En ese orden de ideas como hipótesis de investigación se planteó*"(…) Si bien no se cuenta con datos precisos sobre mts. 2 construidos, ni la matricula aparece a nombre del investigado, de la documentación recibida surge que el inmueble fue adquirido y construido por éste. Por lo que la fiscalización a realizarse debería abocarse a verificar si el investigado justifica el origen de los fondos de estos incrementos patrimoniales"* (ver fs. 59 del Cpo. Principal de antecedentes administrativos).

Seguidamente, se procede a describir el trabajo de investigación desplegado por la auditoría fiscal:

"Se circularizó al Escribano Eduardo GALLICHO por intermedio del acta F8400/L N° 0220002018022589402 (fs. 3 cuerpo circularizaciones) para que aporte la Escritura Pública N° 34 por la compra que realizó el Sr. YAN Xiaping el 17/08/2016 del inmueble ubicado en calle Sargento Bordón N° 961 por la suma total de $1.000.000 y fotocopia de la documentación relativa a los gastos de escrituración.

El escribano aportó copia de la Escritura Pública N° 33 del 17/08/2016 asimismo aportó a la fiscalización fotocopia del Recibo C 0001-00000119 de fecha 16/08/2016 por la suma total de $61.600 por los gastos de escrituración y que pasan a formar parte del costo de adquisición del inmueble. La documentación aportada obra a fojas 7 a 10 del legajo de circularizaciones.

Por otra parte, para determinar el inicio de la obra en construcción realizada sobre el inmueble en cuestión se circularizó a Enersa por intermedio del Acta F 8400/L N° 0220002018022566702 (fs. 4 cuerpo circularizaciones) con el fin de que informe la fecha de habilitación del medidor de energía eléctrica de obra, utilizado para la construcción del inmueble y la titularidad del medidor.

A fojas 5 del legajo de Circularizaciones la firma Enersa informa que el medidor en el domicilio en cuestión fue dado de alta el 21/02/2017, con tipo de uso Residencial, Tarifa 1- Uso general- Consumidor final.

De los antecedentes remitidos por División Investigación surge (Fojas 20 a 22 Legajo de Investigaciones, Contrato de locación) que desde el 06/06/2017 alquila el inmueble construido que es utilizado como supermercado por la locataria la Señora CHEN XIUYING, DNI N° 95.476.217.

También la Municipalidad de Paraná contestó, por intermedio de nota que obra a fojas 31 del legajo de investigaciones, 'no surge en base a los datos obrantes, presentación de planos de proyecto o relevamiento de la construcción ubicada en el domicilio verificado'.

De la información con la que se cuenta se concluyó que la obra debió de ser realizada entre los meses de

09/2016 a 05/2017, la cantidad de metros cuadrados fue de 450 m2 (información que surge de contrato de locación de fs. 20 a 22 leg. Investigación), por lo que se dividieron los mismos por la cantidad de meses que duró la obra determinando un grado de avance pro cada uno de los meses de construcción de 50 m2.

Considerando lo expuesto en el párrafo precedente y teniendo en cuenta el cuadro de costos de la construcción en Entre Ríos brindado por el Colegio de Arquitectos de la Provincia de Entre Ríos, específicamente el cuadro correspondiente a vivienda colectiva (fs. 35 a 40 leg. Principal), se determinó un costo promedio del m2 de construcción para los mees de septiembre a diciembre /2106 de $ 9.9938,41. De la multiplicación del valor promedio del costo del m2 por los 200 metros construidos en promedio en el año 2016, se concluyó que la obra alcanzó una valuación de $ 1.987.682,50" (sic).

Que en base a lo auditado, a fs. 68/79 del Cpo. Principal 1 de los antecedentes administrativos se confirió vista al verificado, obrando a fs. 85/90 el escrito de descargo. En el referido responde, el contribuyente acompaño como prueba documental un contrato de mutuo (obrante a fs. 91/94 del Cpo. Principal 1) suscripto con el Sr. Cianciola y ofreció pruebas testimoniales y pericial técnica.

En cuanto al contrato, se observó principalmente que las firmas fueron certificadas por los contratantes en fecha 15/08/2018, esto es, en tiempo posterior a la de la Resolución de Vista, y próxima a la cancelación del instrumento. Asimismo, se destacó que se trataba de un préstamo por la suma de $2.200.000 -la que se entregó en efectivo-, comprometiéndose a devolverla con más los intereses correspondientes en un pazo de 36 meses (09/08/2019), y firmando como única garantía un pagaré.

De lo merituado, se concluyó que el pretendido movimiento de fondos, se habría realizado sin la intervención de institución bancaria alguna.

Con respecto a la prueba cuya producción fue ofrecida en el descargo antes referido, cabe precisar que a fs. 161/171 se agregan las testimoniales y a fs. 173/200 el informe pericial técnico.

En cuanto a las testimoniales se destaca que los citados se expidieron sobre cuestiones relativas al vínculo con el actor y sus habilidades relacionadas a la cooperación en la construcción del inmueble observado por la investigación. Por su parte, de la pericia técnica pueden, sustancialmente, extraerse los siguientes datos:

i) Superficie del terreno 922 m2, 815,09 m2 totales cubiertos: 255,02 m2 superficie cubierta, 454,62 m2 superficie de galpón y 137,10 m2 superficie vivienda.

ii) Antigüedad de la construcción: 18 meses al 11.2018 (sin documentación que respalde lo dicho-declarada por el actor).

iii) Para evaluar el costo de construcción de referencia el experto ponderó tres (3) valores de propiedades de referencia que acompaña en su informe las cuales -observa- no guardan relación con la propiedad bajo análisis.

iv) Hace un resumen de tasación de $ 7.082.576.

En tal contexto, el perito expone que *"Al no haber documentación disponible o presentada por el propietario, ni planos, ni participación del estado municipal a través de inspecciones y al no contar para*

el trabajo encomendado elementos adicionales que ayuden establecer fechas en relación con el avance de la obra que nos ocupa, vamos a realizar una proyección temporal del avance de la obra conociendo los diversos rubros que se utilizaron en la misma" (sic) (a fs.186 de la pericia técnica del Legajo Principal).

Asimismo, se dictaron medidas para mejor proveer, agregándose al expediente (fs. 118/125 del Legajo Principal) copia de los mutuos de fecha 04/08/2014 y 06/11/2015 celebrados entre Mario Cayetano Ciancola y la Sra. Yanjin Zheg y la Sra. Juanlan Chen, los cuales fueron perfeccionados bajo las mismas condiciones que el mutuo presentado por el contribuyente verificado.

En razón de lo todo lo actuado durante la fiscalización, cotejando la documentación y probanzas aportadas por el verificado, como asimismo la información recabada por el organismo a través de los requerimientos, se arriba a la conclusión de que ha omitido declarar ingresos en el periodo fiscal 2016, procediéndose a proyectar el ajuste que en autos se discute.

V. Que exhibidos los elementos tenidos en cuenta por la fiscalización para efectuar la determinación de oficio que se apela, corresponde seguidamente adentrarse al examen de los mismos frente al cotejo de las probanzas rendidas en las presentes actuaciones.

Que al respecto, cabe precisar que el ajuste se efectúa con sustento en la presunción establecida por el artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. 1998).

Ello así, cabe tener presente que el legislador ha aceptado la necesidad de implantar métodos indiciarios con el propósito de contrarrestar la evasión fiscal. De este modo, la validez de los mismos dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción obrantes en la causa. (Doctrina de CNACAF, Sala I, *in re* "Casado Abel y otros", 07/05/1993).

Que toda determinación sobre base presunta debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos de formar convicción acerca 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, permitiendo arribar al resultado que "probabilísticamente" se acerque más al efectivo hecho imponible.

Precisamente, la norma en cuestión, en su primera parte establece "…*La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente, y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que ésta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que le proporcionen —a su requerimiento— los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera.*

En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género.”.

De su lectura surge que dicha norma establece el concepto de presunción *hominis* y remite al pensamiento lógico a los efectos de establecer presunciones en base al análisis de distinto parámetro que permita establecer un valor base a los efectos de proceder a probar el hecho y determinar el tributo para el periodo bajo trato.

Que por otra parte, 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. “Armotec SACIFIC”, TFN, Sala B, 10/02/999).

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 tanto de las diversas Salas de este Tribunal como así también por la Alzada (Cfr. “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).

Que en efecto, las reglas contenidas en el artículo 18 de la ley 11683 (t.o. citado) refieren a presunciones legales *“iuris tantum”*, cuya consecuencia es la de revertir la carga de la prueba. Así, la consecuencia fundamental de la presunción aludida es dispensar de la prueba del hecho presumido al favorecido por ella. Cuando resulta de aplicación una de estas presunciones, el que se beneficia con ella no debe probar sino el hecho antecedente; la ley suple su actividad y tiene por acreditada la conclusión, por lo que la carga probatoria pesa sobre quien niega el hecho antecedente o la inaplicabilidad de la presunción a su caso.

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 del 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.

A la luz de lo expresado, corresponde indicar que el contrato de mutuo que la parte actora acompaña carece de valor probatorio a los fines de desvirtuar el ajuste, toda vez que: (i) las firmas fueron certificadas *a posteriori* de la fecha de inspección por parte del Fisco, teniendo valor hasta ese momento sólo como un instrumento privado entre partes no oponible a terceros; (ii) la transferencia de los fondos y/o acreditación de los mismos fue efectuada en efectivo -sin intervención de una entidad bancaria- no permitiendo verificar la trazabilidad del dinero que el recurrente declara haber recibido del Sr. Cianciola.

Que sin perjuicio de que el recurrente acompañó como prueba documental una certificación de manifestación de bienes y deudas del Sr. Cianciola (ver fs. 35/36) las cuales remiten al 31/12/2015, lo cierto es que de la investigación efectuada por el organismo fiscal se concluye que el pretendido acreedor carecía de capacidad económica para efectuar el supuesto préstamo, destacándose que presentó declaración jurada de impuesto a las ganancias por el periodo 2017, en fecha 10/08/2018, no informando

ingresos ni patrimonio al inicio y al cierre.

Asimismo, de la prueba aportada por la parte actora y agregados como medida para mejor proveer a fojas 106/110 del expediente administrativo -dos contratos de mutuo suscriptos entre el Sr. Cianciola y dos personas de nacionalidad china en carácter de mutuarios-, cabe señalar que, más allá de su falta de vinculación con el objeto de estos autos, los mismos también adquirieron fecha cierta con dos años de diferencia respecto de la fecha de firma y no fueron exteriorizados por el Sr. Cianciola en sus declaraciones juradas.

Por lo merituado, cabe concluir que el recurrente no ha logrado acreditar la veracidad del mutuo mediante el cual pretendió justificar los montos con los cuales adquirió los bienes detectados por el organismo fiscal, resultando procedente el ajuste proyectado.

Que en cuanto al agravio referido al ajuste derivado de la construcción de la obra sita en el terreno de la calle Soldado Bordón 961, el mismo apunta a impugnar el cálculo realizado por el Fisco, tanto en el aspecto del grado de avance de obra que puede atribuirse al periodo fiscal 2016, cuanto en lo que hace a la estimación del costo por metro cuadrado construido.

En cuanto al primero de tales aspectos, en el punto b) del informe pericial incorporado las actuaciones administrativas con fecha 15/11/2018 -producido a propuesta del actor- el experto señala que *"Para determinar el valor histórico del inmueble de Soldado Bordón N° 961 a la fecha 31/12/2016 se recurrió a imágenes satelitales de la zona, que si bien no tienen una coincidencia exacta con la fecha indicada, nos dan una aproximación válida"* (fs. 184 del Cuerpo Principal de los AA.).

Seguidamente, aparece anexada a dicho informe una imagen aérea a la que se le atribuye fecha 02/11/2016, señalando el experto que *"A la fecha de la imagen satelital, no solo no hay superficie cubierta ni muros levantados, sino que la obra se encuentra en su etapa inicial a nivel de ejecución de bases y columnas"*. Prosigue, razonando que *"Si la obra que nos ocupa tuvo un devenir continuo, desde fines de 2016 hasta mediados de 2017, el documento que vemos a continuación con fecha 02/11/2016 indica sin lugar a dudas que la mayor parte de la obra se realizó en el año 2017"*.

Más adelante en el informe -fs. 185/186- el experto previene: "*Al no haber documentación disponible o presentada por el propietario, ni planos, ni participación del Estado Municipal a través de inspecciones y al no contar para este trabajo con elementos adicionales que ayuden a establecer fechas en relación con el avance de la obra que nos ocupa, vamos a realizar una proyección temporal del avance de obra conociendo los diversos rubros que se utilizaron en la misma*".

Así, en base a las premisas apuntadas precedentemente y valiéndose de una herramienta que llama "Diagrama de Gantt" que -según explica- permite realizar la planificación de todas las tares necesarias para la construcción de una obra y tomando como premisa que los avances de la obra de la calle Soldado Bordón no pudieron ser diferentes a cualquier obra de sistema constructivo tradicional, concluye que "*(…) si partimos del documento fotográfico de satélite y tenemos en cuenta que el 2 de noviembre de 2016 se estaban ejecutando las bases de la obra, resulta completamente inviable que al último dia de ese mismo año se tengan 200 metros cubiertos terminados, como afirma por parte de la AFIP*".

Frente a ello, la resolución apelada atendió las conclusiones del perito de la parte actora poniendo de relieve "*Que bajo el punto b) (…) el profesional afirma que la obra tuvo un devenir continuo, desde fines de 2016 a mediados de 2017, sin hacer referencia a documentación alguna donde conste dicha información, solo adjunta imágenes satelitales que afirma son del 02/11/2016 sosteniendo que solo se aprecia el terreno natural*" (fs. 26 de estos autos), a lo cual agregó "*Que en cuanto a la fecha de comienzo de la obra el rubrado afirma que fue el 11/2016 sin aportar prueba alguna de ello. Lo mismo dice el perito actuante para lo cual aporta imágenes satelitales del 02/11/2016 pero indica que la obra se encuentra en su etapa inicial de ejecución o sea que se había iniciado con anterioridad a esa fecha*".

Ante tal escenario, el acto determinativo concluye que "(…) *ante la falta de colaboración por parte del rubrado la fiscalización, a fin de calcular las erogaciones en concepto de construcción de mejoras adoptó el criterio de promediar la cantidad de metros cuadrados construidos y los meses de duración de la obra, asignándose de esta forma a cada periodo los metros cuadrados de construcción, que valorizados mediante los costos de construcción más bajos publicados por el Colegio de Arquitectos de la Provincia de Entre Rios, categoría "Colectiva", periodos 09 a 12/2016, permitió asignar al periodo fiscal 2016 las erogaciones por dicho concepto -foja 35 a 40 y 44 del Legajo Principal"*(fs. 27 de estos autos).

Por su parte y con relación al segundo aspecto de los agravios -los valores tomados para la determinación del costo de construcción- de la pericia no surgen valores o criterios definitivos producidos en base a datos correspondientes a la fecha de los hechos relevantes del caso. En tal sentido, el propio perito aclara que *"Para facilitar la tarea y colaborar en la base de datos que pueda utilizar AFIP en la determinación de los valores (…) se agregó una planilla que contiene los valores actuales de los rubros que forman parte de la construcción de la obra de Soldado Bordón N° 961. Esta planilla Excel toma los valores más recientes que se han publicado sobre el tema, que corresponden a octubre de 2018"* ("Conclusiones del Informe" - fs. 199 del Cuerpo Principal).

Es de toda evidencia que tal como han sido presentados esos valores -sin ninguna corrección para ajustarlos a los que se encontraban vigentes en el periodo fiscal 2016- ellos carecen de valor informativo a los fines que aquí interesan. Cabe destacar que, frente a las observaciones de la demanda con relación a la falta de entidad, tanto de los datos utilizados por el perito como por las conclusiones arribadas en base a los mismos, la actora no ha producido en esta instancia otras pruebas encaminadas a brindar elementos que sustenten debidamente sus agravios o bien para refutar las impugnaciones de la demandada que se exhiben como apropiadas.

Así pues, debe recordarse que "*…las pruebas periciales, por persuasivas que sean, no vinculan al juzgador; en efecto, las pruebas periciales siempre se dejan a la valoración discrecional del Tribunal. Éste deberá comprobar la plausibilidad y la fiabilidad del dictamen pericial y hacer una valoración libre de los datos e información contenidos en su informe*" (TARUFFO, Michele; *La Prueba*, Ed. Marcial Pons, Bs.As. 2008, pág. 96).

Que según consta en el expediente (fs. 61 del cuerpo principal de Ganancias), los datos de la estimación realizada por el Fisco reflejan la proporción de metros cuadrados construidos desde el inicio de la posesión del inmueble -agosto de 2016- hasta la fecha de cierre del ejercicio fiscal -diciembre de 2016-. En base a esta estimación, se ha registrado un avance de 50 metros cuadrados por mes, con un valor unitario de

$9.938,41.

Cabe destacar que dicha estimación no ha sido desvirtuada en el proceso de verificación, ya que no se ha presentado documentación o evidencia idónea para refutar tanto la evolución proporcional mensualizada como el valor del metro cuadrado construido tomados en cuenta por el Fisco para confeccionar el ajuste.

Por lo tanto, los valores estimados por el Fisco se mantienen incólumes, dado que no se ha logrado desvirtuar de manera efectiva la veracidad de los mismos, ni demostrar la existencia de errores en el proceso de determinación fiscal, como así tampoco que los criterios y valores puedan considerarse irrazonables.

En tal sentido, cabe recordar que el artículo 16 de la ley de Procedimiento Fiscal le otorga al organismo recaudador la facultad de determinar de oficio la materia imponible y en su caso liquidar el gravamen sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Por lo merituado, y teniendo en cuenta que ha existido un trabajo de inspección y fiscalización que permite razonablemente sustentar la posición fiscal y ante la falta de pruebas en contrario producidas por el apelante en esta instancia, corresponde desestimar el recurso de apelación promovido por la actora.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal preopinante como así también a los fundamentos que expone para concluir que el recurrente no ha logrado acreditar la veracidad del mutuo con el cual pretende justificar la adquisición de los bienes detectados por el organismo fiscal, confirmando el ajuste fiscal en este aspecto.

II. En cambio, disiento con la solución propiciada respecto del monto del costo de construcción de mejoras en el inmueble.

El Fisco ha considerado que para el 31/12/2016 se habrían construido unos 200 metros cuadrados, tomando un valor promedio por metro cuadrado de $ 9.938,41. No obstante, de la pericial técnica producida en sede administrativa se observa que el experto aportó imágenes satelitales de Google Earth de fecha 2/11/2016 de la que surge que no hay superficie cubierta sino que la obra se encontraría en su etapa inicial a nivel de ejecución de bases y columnas, lo que lleva al experto a concluir que entre esa fecha y el 31/12/2016 no resulta factible que se hubieran construido 200 metros cuadrados en tan poco tiempo, por lo que la mayor parte de la obra debió realizarse en el año 2017. Agrega que en esa imagen se observa el terreno natural con pasto, por lo que entiende que ni siquiera se había realizado una nivelación o relleno y tampoco contrapiso en la obra. Efectúa allí un análisis de avances de obra, concluyendo que al 31/12/2016 los materiales incorporados al terreno se podría valorizar en $ 294.306,11 diferenciándose del atribuido por la fiscalización de $ 1.987.682,50.

Que la imagen acompañada en ese informe pericial, pudo ser corroborada por el suscripto en la página web https://www.google.com/earth/about/versions/#earth-pro, que permite visualizar diferentes fechas, siendo coincidente la obtenida del 3/11/2016 con la aportada por el perito en sede administrativa,

observándose que recién para el 27/4/2017 se observa un estado avanzado de construcción.

Por lo tanto, en función de lo acreditado con la prueba pericial técnica producida en sede administrativa, estimo que debe confirmarse parcialmente este ajuste, estando a los valores que surgen de la misma, como costo de las mejoras al 31/12/2016. Corresponde así, ordenar a la Administración que en el plazo de treinta (30) días practique reliquidación de conformidad con lo dispuesto en la presente.

III. Las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Porportatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Magallón.

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

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Regístrese. Notifíquese. Cumplido, procédase a su impresión para ser agregado al expediente papel.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.05.26 11:52:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.05.26 13:45:24 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.05.26 13:53:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.26 13:54:37 -03:00