República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-94381822-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Septiembre de 2026

Referencia: Expte. N° EX-2021-70571478- -APN-SGAI#TFN; PONAL TERMINALES PORTUARIAS S.A.; sentencia fondo

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

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) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el **Expte. N° EX-2021-70571478- -APN-SGAI#TFN**, caratulado **"PONAL TERMINALES PORTUARIAS S.A. s/ apelación"**

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que, mediante el IF-2021-70571453-APN-DTD#JGM, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 78/2021 (DV RYRR) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 29 de junio de 2021, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario, en la que se determina de oficio el nuevo quebranto impositivo de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2016.

Expresa la recurrente que el ajuste fiscal que motiva el presente recurso se origina en la impugnación de un pasivo derivado de un préstamo con la firma Prepivar S.A. que ascendió a la suma de $ 500.000, toda vez que el Fisco Nacional consideró que no se acompañaron elementos de convicción fehacientes e inequívocos que justifiquen dicho pasivo, por lo que el mismo fue considerado como un incremento patrimonial no justificado en los términos del art. 18 inc. "f" de la norma ritual (cfr. fs. 2).

Dice que a través del dictado de la resolución determinativa materia de apelación, no solo se violentó su derecho de defensa, sino que además la labor fiscal se limitó a liquidar administrativamente la deuda reclamada, todo ello mediante la utilización del sistema presunto, al tiempo que se recalificó la naturaleza del hecho imponible mediante el recurso al art. 2° de la ley procedimental, negando todo valor a los documentos obrantes en la causa (cfr. fs. 4/6). Asimismo, señala que lo único evidente de la resolución apelada es que funda su criterio en dar por inexistente el referido pasivo por el hecho de no encontrarse "bancarizada" la operatoria, sin tener en cuenta para ello la validez probatoria de los registros, su

contabilidad y la documentación, comprobantes respaldatorios que la actora considera suficientes para dar fe a las registraciones habidas (cfr. fs. 7). En razón de las cuestiones expuestas, además de la denegatoria de producir cierta prueba en la instancia administrativa, es que la apelante solicita se declare la nulidad de la resolución apelada (fs. 13).

Respecto del fondo, sostiene que entre ambas empresas ha habido un negocio jurídico plenamente válido, desde todo punto de vista, consistente en un préstamo de dinero respaldado por sendos contratos de mutuo, aportados y certificados, donde Previpar S.A. es la mutuante y Ponal Terminales Portuarias S.A. -aquí actora- es la mutuaria; contratos que han sido reconocidos por ambas partes contratantes, todo lo cual consta en el expediente administrativo. A su vez, cuestiona la interpretación brindada por el Juez Administrativo a las respuestas brindadas por la mutuante (cfr. fs. 8/9).

En el sentido ya expuesto, cuestiona la aplicación del principio de la realidad económica para justificar -a su criterio- un ajuste sobre base presunta, y sintetiza su argumentación en que *"...el Fisco debería recolectar pruebas que permitan demostrar, a través de hechos concretos, que las formas jurídicas aplicadas al caso no se condicen con la real intención de las partes."* (cfr. fs. 10/13).

Por último, acompaña prueba documental (cfr. RE-2021-70570761-APN-SGAI#TFN) y ofrece producir prueba pericial contable (cfr. fs. 13/17), plantea el caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco Nacional.

II. Que, a través del IF-2021-110123030-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes la resolución determinativa de oficio que motiva las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando el rechazo del recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que expone, acompaña las actuaciones administrativas, plantea el caso federal y solicita se confirme la resolución recurrida, con costas.

III. Que, mediante PV-2022-15900533-APN-VOCII#TFN (*vide* pto. 3°) se confirió traslado de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional, obrando la contestación realizada por la recurrente bajo el IF-2022-23328533-APN-DTD#JGM.

A través de la PV-2022-38757931-APN-VOCII#TFN se dispuso la apertura a prueba de las actuaciones, dónde se hizo lugar a la producción de la prueba pericial contable, previo otorgamiento del respectivo consentimiento, en lo pertinente, por la empresa Previpar S.A. (cfr. RE-2022-37138143-APN-DTD#JGM). Mediante el IF-2022-115685068-APN-DTD#JGM obra agregado el informe pericial contable.

Mediante PV-2026-44303340-APN-VOCII#TFN se declara la clausura del período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala "A". A través del IF-2026-48881558-APN-VOCII#TFN se ponen los autos a disposición de las partes para alegar, presentaciones que obran agregadas bajo los IF-2026-51294828-APN-DTD#JGM -representación fiscal- e IF-2026-54017903-APN-DTD#JGM -la recurrente-, respectivamente.

Finalmente, mediante IF-2026-87804241-APN-VOCII#TFN los autos pasan a sentencia.

IV. Que, en primer término, corresponde expedirse en torno al planteo de nulidad efectuado por la recurrente conforme se expresara en el Considerando I de la presente, adelantando que estos argumentos carecen de fundamentos suficientes para sustentar la petición.

En efecto, para que prospere en autos el planteo efectuado resulta necesario que el vicio alegado haya colocado al recurrente en un verdadero estado de indefensión, ocasionándole un agravio no subsanable, lo que no se verifica en el caso de marras.

En puntual contestación a los argumentos esbozados debe tenerse presente que el objeto de la nulidad radica en el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de esa garantía y que la misma ha sido conculcada. Asimismo, no puede decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ella haya redundado en un perjuicio positivo y concreto para el derecho de quien la solicita, lo que no ocurre en autos. Lo contrario implicaría declarar la nulidad por la nulidad misma.

En el caso concreto, la recurrente afirma que en el procedimiento determinativo fue violentado su derecho de defensa, toda vez que -en esencia- no se tuvo en debida consideración las pruebas arrimadas y/u ofrecidas para defender su tesitura. A su vez, enfatiza que esa falta de consideración hacia la prueba colectada es lo que permitió al organismo recaudador recalificar la naturaleza del hecho imponible mediante el recurso al art. 2° de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modificatorias), lo que permitiera ulteriormente al Fisco Nacional determinar el resultado del ejercicio sobre base presunta.

Ahora bien, no se observa en el acto recurrido ni se verifica en el desarrollo de la etapa administrativa violación alguna a las formas esenciales, o la vulneración del derecho de defensa de la apelante. Por el contrario, sí se observa una fuerte discrepancia entre el razonamiento y las conclusiones arribadas por el funcionario administrativo, por un lado, y el modo en que la recurrente valora la prueba por ella misma presentada por otro lado, pero ello no empece al cauce normal del desarrollo de una etapa contradictoria.

En otro orden de ideas, la nulidad planteada por la apelante en torno a la inviabilidad del ajuste efectuado sobre la presunción de invertir la carga probatoria carece de asidero jurídico, toda vez que en el caso de marras la determinación de oficio se hubo producido en función de las investigación efectuada por la Administración Fiscal respecto de la operatoria en cuestión, la que -a criterio de esta- no ha podido ser justificada a través de la documentación presentada tanto por la recurrente como por la contraparte de los contratos de mutuo.

Por lo demás, ha tenido la recurrente en esta instancia la mayor amplitud probatoria para aportar la documentación que estimó pertinente y para producir la prueba pericial contable que -a su entender- le fuera erróneamente denegada en sede administrativa, por lo que aún de haberse producido algún vicio en la instancia anterior -lo que no consta a este Tribunal, a tenor de las actuaciones administrativas acompañadas-, el mismo pudo ser subsanado en la instancia desarrollada en la sede de este organismo jurisdiccional.

En ese contexto, debe tenerse presente la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal que sostiene 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).

En esa tónica, no se observa que el acto administrativo carezca de los elementos necesarios para ser considerado válido no evidenciándose violación del derecho de defensa, como alega la apelante, razón por

la que debe desestimarse el referido planteo nulificante.

V. Que, sentado lo que antecede, corresponde analizar la procedencia del ajuste efectuado por la administración, vale decir, si en efecto se está en presencia de un incremento patrimonial no justificado en los términos de la ley procedimental o si, por el contrario, asiste razón a la recurrente en torno a la validez de la prueba producida para justificar la operatoria en cuestión.

Conforme se desprende del informe final de inspección, iniciada la fiscalización, los actuantes efectuaron una serie de requerimientos, habiendo acompañado la recurrente parte de la documentación requerida. Habiéndose tomado conocimiento del cambio de jurisdicción, se confeccionaron requerimientos solicitando documentación respaldatoria de las inversiones, Resultados Extraordinarios y Cuentas Particulares observados en el Informe de Investigación, detalle de depósitos bancarios depurados y copia de Estatutos y modificaciones. Asimismo, se señala que, si bien las actuaciones fueron trabajadas en consonancia con los términos del origen de cargo e hipótesis de evasión descriptas en el Informe de Investigación, se tomó conocimiento que la firma se encontraba involucrada en la causa N° 1549/2016, caratulada “Gancerain, José Lucas s/Infracción Ley 24.769, Infracción Ley 22.415 e Infracción Art. 303” de la Fiscalía Nacional en lo Penal Económico N° 5.

En atención a que la Fiscalía impidió que se requiriera información, se efectuó circularización a terceros, surgiendo como hipótesis de trabajo de los funcionarios fiscales, incrementos patrimoniales y acreditaciones bancarias superiores a los ingresos declarados. La recurrente aportó documentación.

De allí se observó que tanto en el ejercicio económico cerrado al 31/12/2015 como el referido al 31/12/2016, la recurrente exhibía ciertas deudas en el Pasivo No Corriente, las que conforme surge de la “Nota 2.g” de los respectivos estados contables auditados respondían a deudas por préstamos cancelados con sus vinculadas o deudas con sus accionistas registradas en las cuentas particulares de los mismos. Sin embargo, la diferencia que surge entre ambos estados contables es la falta de precisión con la que se expresara ese mismo pasivo en el ejercicio comercial 2016, en cuya “Nota 2.g” se consigna únicamente una referencia genérica a “Préstamo” por un total de $ 522.650, sin mayores aclaraciones (cfr. fs. 91/110, Cuerpo Principal N° 1, AA).

La Administración Fiscal indagó sobre los movimientos referentes a las deudas en general y a ese préstamo sin identificar en forma puntual, tal como se observa en el requerimiento del 12/10/2017 (cfr. fs. 147, Cuerpo Principal N° 1, AA). La apelante, en respuesta a ello, con fecha 21/11/2017, manifestó que, *“...El rubro Otras deudas corresponde a sendos préstamos recibidos de Previpar SA, uno de fecha 05/05/2016 por $160.000,00.- y otro de fecha 17/10/16 por $340.000,00.-...”*, no goza de respaldo documental (cfr. fs. 159, Cuerpo Principal N° 1, AA).

Frente a esa circunstancia, el 24/11/2017 se libró requerimiento a la contraparte de los referidos préstamos -esto es, Previpar S.A., integrante del mismo elenco societario que la aquí actora-, la que el 21/12/2017 aportó un F.206/I con firma sin certificar y fotocopias de los contratos de mutuo sin firmar por el presentante, al tiempo que declaró que *“a ninguna de estas fechas se registran saldos con PTP SA”*, ello en referencia a la consulta del organismo en torno a los saldos deudores y/o acreedores con PTP SA (Ponal Terminales Portuarias S.A., la aquí actora) al 31/12/2014, 31/12/2015 y 31/12/2016, y en su caso que aportara el mayor de la cuenta corriente (cfr. fs. 125/130, Cuerpo Anexo Circularización Terceros, AA).

Con fecha 20/03/2018, la empresa Previpar S.A. presentó -sin que le fuera requerido por el organismo

recaudador- un nuevo F.206/I con firma certificada de su Presidente, el Sr. Daniel Misiano -vale decir, el hermano de Guillermo Misiano, Presidente de Ponal Terminales Portuarias S.A. En dicha presentación, Previpar S.A. modificó su declaración original y comunica que *"se registra un saldo a favor al 31-12-2016 por la suma de $500.000"* (cfr. fs. 135, Cuerpo Anexo Circularización Terceros, AA). Y también vuelve a acompañar fotocopias de los contratos de mutuo sin autenticar.

Conforme expresa el juez administrativo en el acto en crisis, al importante error incurrido al brindar información debe adicionársele la ausencia de respaldo documental, pues no se acompañó documentación que acredite el efectivo ingreso de los fondos. Se cuestiona la pretensión de la recurrente en considerar probado los préstamos con la mera registración contable.

Luego del análisis de la prueba acompañada y con sustento en doctrina y jurisprudencia, se consideró que aquella no desvirtuaba los elementos tenidos en cuenta para aplicar la presunción contenida en el inciso f) del artículo 18, por lo que se procedió a iniciar el procedimiento determinativo que culminó con el acto venido en recurso.

VI.- Que previo a analizar el acto impugnado y los argumentos expuestos por la recurrente dirigidos a obtener su revocación, entiendo oportuno examinar si la metodología seguida por el ente fiscal se adaptó a la normativa vigente, debiendo destacarse que en el caso sub examine, se utilizó la presunción contenida en el inc. f) del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que más allá de que la ley imponga 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, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, el legislador previó 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 resulta **excepcional y subsidiario**, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal.

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá 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 señalara 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 ocurrir, 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".

La facultad de acudir al método presuntivo ha sido aceptada por la doctrina jurisprudencial. Así lo recuerda en un pronunciamiento la Alzada al sostener 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 in rebus: "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/ DGI" del 22/02/01, y sus citas)"*

Aclarado ello, podemos afirmar junto con la doctrina especializada que las presunciones son juicios lógicos por los que de un hecho base se extrae un hecho consecuencia, debiendo el hecho base estar completamente acreditado y siendo además necesario que entre ese hecho y el hecho consecuente exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. (Ziccardi, Horacio, "Derecho tributario administrativo o formal", en Tratado de Tributación, Astrea, Buenos Aires, Tº I, Vol. 2, pag. 237).

Ahora bien, las presunciones así definidas, tienen como objeto constituir la prueba a favor del fisco para verificar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente, facilitando su tarea. En efecto, la utilización de una presunción deviene en el cambio de objeto de la prueba, pues deberá probarse la existencia del hecho conocido que da soporte a la presunción. Más ello no significa que el Fisco se encuentre dispensado de llevar adelante una actividad probatoria, pues debe justamente probar los hechos base o inferentes en que se funda la presunción.

Como contrapartida, deberá el contribuyente cuestionar y probar tanto la existencia del hecho cierto en el que se basa como la relación entre el hecho inferente y el inferido.

VII.- Que sentado lo que antecede, la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia del ajuste descripto, como consecuencia de la impugnación realizada por el Fisco Nacional respecto de ingresos omitidos por la recurrente, que explica son consecuencia de contratos de mutuo, que fueron considerados como incremento patrimonial no justificado.

Ello así, y advirtiendo que el ente fiscal se encontraba autorizado a la luz del relato efectuado, de recurrir

válidamente a las presunciones establecidas en la norma mencionada, cabe conceptualizar al incremento patrimonial no justificado como el aumento en el valor del patrimonio del contribuyente -ya sea a través del aumento de sus activos o disminución de sus pasivos- sin que este último pueda justificar acabadamente la fuente que los originó.

Así, pueden clasificarse los mismos en tres tipos diferentes, a saber, a) por aumento de derechos o bienes; b) disminución de las obligaciones y c) por la creación artificial de pasivos.

En los tres casos ese incremento patrimonial podría justificarse si el contribuyente cuenta con la documentación fehaciente de los mismos.

Ahora bien, respecto al ajuste en cuestión, es dable destacar que, en relación a la prueba de la existencia de un pasivo, en pronunciamientos que resultan aplicables al caso, la Sala IV de la Alzada en la causa "Valle Escondido S.A." de fecha 17/05/16, sostuvo que *"...la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser en casos como el presente particularmente indudable. Para ello, resulta necesaria la demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del préstamo a la actividad comercial de éste, y su posterior restitución (conf. "Club Vacacional S.A. c/ Dirección General Impositiva c/ recurso directo de organismo externo", sent. Del 14/4/16...").*

Y señaló también, en la causa "Pasarin, Armando", que *"…más allá de las formalidades que puedan exigirse en la firma de un contrato de mutuo, la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser particularmente indudable acerca del nacimiento, de las modalidades y, eventualmente, de la extinción de la deuda. Es necesario, pues, que se demuestre la secuencia completa de la operatoria pertinente" (Sala I, "Badial SA (TF 32.999I) c/ DGI", sent. del 3/2/15 y "Ariston SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo", sent. del 16/07/15) …".*

Bajo ese marco doctrinario, el caso sub examine 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.

VIII.- Que, en ese contexto, corresponde entonces analizar los argumentos y pruebas producidas, tanto en sede administrativa como ante este Tribunal, por la recurrente a fin de sustentar su impugnación.

En primer término, cabe señalar que la inspección actuante requirió información –como se dijo- a la firma Previpar S.A. sobre los contratos de mutuo celebrados con la recurrente. La información requerida refirió a la forma de otorgamiento del préstamo, si fue en efectivo o mediante transferencia bancaria, saldos deudores al 31/12/2014, 31/12/2015 y 31/12/2016 y documentación respaldatoria.

Ahora bien, la respuesta brindada no aporta elementos que otorguen claridad para la dilucidación de la causa. En efecto. La mutuante exhibe dos documentos en los cuales –informa- se plasmaron sendos contratos de mutuo, de fecha 5/5/2016 y 17/10/2016 y señala que al 31/12/2016 no se registraban saldos. Mas dicha información no guarda relación con los propios documentos acompañados, pues allí se indica que el dinero se entregó en oportunidad de suscribirse los contratos y que sería restituido en 24 meses.

En el mismo orden de ideas, si el dinero fue entregado efectivamente como indica el instrumento, el mutuante Previpar S.A. debiera haber contado a la fecha de la respuesta proporcionada al organismo con dos series de documentos; por un lado los recibos de las entregas del dinero, por el otro los pagarés

otorgados como garantía del cumplimiento del capital y los intereses pactados a las fechas de vencimiento respectivas conforme las cláusulas sextas de los referidos instrumentos, esto es, 05/05/2018 y 17/10/2018. Ninguno de estos documentos fue exhibido por aquél, quien a su vez puntualizó no registrar saldos con la aquí actora.

Luego, la empresa Previpar S.A. presentó un nuevo F.206/I, modificó su declaración original e informó que “se registra un saldo a favor al 31/12/2016 por la suma de $ 500.000.- (vid. fs. 135, Cuerpo Anexo Circularización Terceros).

Más, frente a un nuevo pedido de información, la firma Previpar S.A. aportó para su exhibición los originales de los contratos de mutuo y copias para su certificación, que obran agregadas en el Cuerpo Principal N° 2, de los a.a.a. (vid. fs. 325/328). Debe señalarse, por otra parte, que el firmante de las copias aportadas en esta oportunidad es quien se ha presentado en sede administrativa como apoderado de la recurrente, Sr. Rodolfo Orlando Lázaro (cfr. Fs. 53/54, Cuerpo Principal N° 1, AA; fs. 212 y 231, Cuerpo Principal N° 2, AA).

Cabe hacer notar que la mutuante -Previpar S.A.- nunca ofreció como prueba su propia registración contable. Recién el 19/12/2018, será el mencionado Sr. Lázaro, en carácter de apoderado de Ponal Terminales Portuarias S.A. quien acompañó, entre otra documentación –entre la que se encuentra el libro Diario de la recurrente-, copia del Libro Diario N° 1 de la empresa Previpar S.A. en la que se contabilizaron los mutuos ya aportados por la propia mutuante (cfr. fs. 234 y fs. 321/323, Cuerpo Principal N° 2, AA).

En efecto -y en lo que aquí interesa-, esta es la documentación que presentaron en sede administrativa la apelante y su vinculada Previpar S.A., contraparte mutuante en los supuestos préstamos. Dicho de otro modo, las registraciones y alguna documentación de respaldo -incompleta, por cierto- fue presentada de forma escalonada a medida que se desarrollaba la etapa administrativa.

Es así que, si bien asiste razón a la recurrente en cuanto a que se arrimaron diversas pruebas en dicha instancia, no es menos cierto que las mismas resultan insuficientes para validar la efectiva entrega del dinero. En ese aspecto, el pasivo no es reputado como inexistente por el Fisco Nacional únicamente por el hecho de no encontrarse bancarizado –criterio que por otra parte se comparte- sino porque el cúmulo de elementos aportados a su valoración no resultaron en modo alguno suficientes para dar cuenta de la deuda informada en los Estados Contables cerrados al 31/12/2016.

Corresponde entonces evaluar las probanzas acompañadas y/o producidas por la parte actora ante este organismo jurisdiccional, en aras de controvertir las conclusiones a las que se arribara en el acto apelado.

Aporta prueba documental, que se identifica como perteneciente a la firma Previpar S.A., que si bien fue requerida en sede administrativa no se aportó, y consiste en los recibos otorgados por el Sr. Guillermo Misiano, Presidente de Ponal Terminales Portuarias S.A., en fechas 05/05/2016 y 17/10/2016, respectivamente (cfr. fs. 3 y fs. 6, archivo “Prueba” RE-2021-70570761-APN-SGAI#TFN). Por lo demás, y toda vez que se trata en ambos casos de meras anotaciones volcadas sobre una página en blanco, carece de valor probatorio, máxime ante la carencia de elementos que arrojen veracidad sobre lo que dicho documento expresa.

Con respecto a los pagarés otorgados en garantía del cumplimiento de la obligación de restituir el dinero supuestamente prestado, presentados por la recurrente, son copias certificadas por escribano público, que

solo dan fe de ser copia del original que tuvo a la vista. En efecto, se trata de dos cartulares efectuados sobre la base de un talonario tipo, cuya confección no da cuenta del tiempo en que fue realizada ni tampoco prueba la efectiva entrega de los mismos al mutuante. En lo que a la certificación notarial de fecha 03/08/2021 refiere, la misma únicamente da cuenta de que esos documentos se encontraban en poder de la recurrente a la fecha de la certificación efectuada por el notario, más no de aquella referida a su confección, ni a la de su efectiva entrega, si es que ella se produjo en algún momento (cfr. fs. 36/40, archivo “Prueba” RE-2021-70570761-APN-SGAI#TFN).

En ese orden, conforme surge de la cláusula segunda de los referidos contratos de mutuo, los montos dados en préstamo debían restituirse a los veinticuatro meses corridos a contar desde las respectivas fechas de celebración -esto es, los días 05/05/2018 y 17/10/2018, respectivamente-, devengando en cada caso intereses a una tasa del 7% anual sobre el saldo de capital adeudado (cfr. fs. 1/2 y fs. 4/5, archivo “Prueba” RE-2021-70570761-APN-SGAI#TFN). No obstante lo expuesto, conforme surge de la documentación acompañada por la propia recurrente junto al recurso de apelación, los referidos contratos de mutuo no fueron cumplidos en tiempo y forma, circunstancia que viene a avalar la postura del Fisco Nacional en tanto no existen elementos que acrediten la efectiva entrega de los fondos como principio de ejecución de los contratos en lo que refería al cumplimiento de la obligación principal del mutuante y tampoco que las obligaciones fueran canceladas por la mutuaria.

En efecto, conforme surge del “Movimiento de Cajas” N° 0003-00000038 de fecha 28/12/2018 de la recurrente, ese día se dispuso la entrega de doce cheques de pago diferido librados contra la cuenta de PTP Warrant S.A. -es decir, otra de la sociedades vinculadas a ambas partes contractuales- por un total de $ 500.000, a efectos de cancelar los préstamos habidos con Previpar S.A., al menos en cuanto al capital se refiere, copia de cuyos anversos también fuera presentada por la recurrente -no así del reverso de los mismos-. Dichos cheques, cuya numeración correlativa e ininterrumpida principia bajo el número 498378 y finaliza en el número 498390, comporta fechas de vencimiento entre el 28/01/2019 y el 03/11/2019, respectivamente (cfr. fs. 18 y fs. 21/23, archivo “Prueba” RE-2021-70570761-APN-SGAI#TFN). Dicho de otro modo, la recurrente manifiesta que dispuso pagar dos deudas que llevaban vencidas desde el 05/05/2018 -más de siete meses y medio de demora- y 17/10/2018 -más de dos meses de demora- solamente por el monto del capital adeudado y pagadero en cómodas cuotas con vencimiento en hasta más de un año de los vencimientos contractualmente pactados. Cuadra señalar que se dice unilateralmente porque no se acompañó nuevo convenio suscripto por la mutuante.

En rigor de verdad, en fecha 28/12/2018 la recurrente habría generado la “Orden de Pago” N° 0003-00000080, por la que dispuso la entrega de otros tres cheques de pago diferido librados también contra la cuenta de PTP Warrant S.A. y cuya numeración corre de forma correlativa e ininterrumpida desde el número 498375 al 498377 -esto es, de libramiento anterior a los cheques ya mencionados- a efectos de cancelar los intereses debidos por la suma de $ 97.870,97 (comprensivos de $ 80.885,10 en concepto de intereses y $ 16.985,87 en concepto de IVA). Dichos cartulares tienen como fechas de vencimiento los días 28/11/2019, 02/12/2019 y 20/12/2019, es decir, con posterioridad al pago del capital adeudado. Nuevamente, más allá de la demora ya mencionada para la cancelación, por fuera de los términos contractuales estipulados, la liquidación de intereses también se dispuso de forma unilateral por la mutuaria, toda vez que la Factura N° 00000015 por los mismos no sería emitida por Previpar S.A. sino hasta tres días después de librados los cheques, vale decir el 31/12/2018 (cfr. fs. 12, fs. 19/20 y fs. 24, archivo “Prueba” RE-2021-70570761-APN-SGAI#TFN).

A esta altura, debe destacarse que –más allá que se está frente a empresas vinculadas- frente a la demora

incurrida y el diferimiento del pago del capital y de los intereses por parte del deudor -Ponal Terminales Portuarias-, no se hubiera concertado una prórroga del vencimiento de las obligaciones, una renegociación de la tasa de interés o, incluso, la activación de la cláusula quinta de los respectivos contratos, por la que las propias partes establecieran que *"(p)ara el caso en que el MUTUARIO incurriera en mora, las partes acuerdan que se devengará a favor del MUTUANTE, intereses punitorios del veinte por ciento (14,00%)* -la discrepancia entre lo expresado en letras y números se corresponde con todos los ejemplares exhibidos tanto en sede administrativa como ante este Tribunal- *nominal anual sobre los saldos adeudados, calculados desde el comienzo de la mora hasta la efectiva cancelación del capital e intereses calculados"*, y habiéndose producido la mora al dejar de pagar en el plazo y en las condiciones indicadas en las cláusulas segunda y tercera de los referidos contratos, todo ello conforme lo expresado en la claúsula cuarta de los mismos (cfr. fs. 1/2 y fs. 4/5, archivo "Prueba" RE-2021-70570761-APN-SGAI#TFN).

Sin perjuicio de todo lo expuesto anteriormente, donde se vislumbran contradicciones en el modo y el tiempo en que supuestamente acontecieran los hechos controvertidos en autos, aun a la luz de las nuevas probanzas arrimadas por la recurrente junto al recurso de apelación, no está demás señalar que el plexo probatorio presentado por la apelante en torno a la faz devolutiva de los supuestos préstamos -en un todo por fuera de las expresas previsiones concertadas por las partes contratantes en los respectivos contratos-, no resulta apta para probar el efectivo ingreso de los fondos al patrimonio de la recurrente en primer lugar.

Ahora bien, la recurrente pone particular énfasis -tanto en la instancia administrativa previa como en la instancia ante este organismo jurisdiccional- en la validez probatoria de las registraciones contables de ambas partes contratantes, en concreto sus respectivos libros diarios. Más debe tenerse en cuenta, ante todo que el mero cumplimiento de los requisitos formales de registración no es elemento apto para probar la existencia de los mutuos, máxime cuando no pareciera tener su correlato con esas registraciones contables.

En efecto, conforme surge de los términos expuestos en la cláusula segunda de los respectivos contratos de mutuo, e indistintamente de las fechas de restitución del capital prestado en cada caso, cada uno de los referidos préstamos *"...devengará intereses sobre el saldo del capital adeudado, equivalente al 7% anual..."* (cfr. fs. 1/2 y fs. 4/5, archivo "Prueba" RE-2021-70570761-APN-SGAI#TFN). No obstante la claridad del precepto contractual, ni el hecho insoslayable de que en el caso concreto, tanto mutuaria como mutuante son sujetos de la tercera categoría del Impuesto a las Ganancias y por tanto se rigen por el criterio de lo devengado, ninguna de ellas habría consignado en los respectivos libros de registro el devengamiento de los intereses de ninguna forma.

Vale destacar que el 19/12/2018 el apoderado de la recurrente presentó en sede administrativa la parte que estimó pertinente del Libro Inventario y Balances N° 2, en el cual se registrara el Balance del ejercicio cerrado al 31/12/2016. Basta observar el referido Balance para concluir que a la fecha de cierre la recurrente no había devengado deuda proporcional alguna por los intereses debidos con motivo de ambos préstamos con Previpar S.A., lo cual permite dudar de la veracidad de la deuda consignada en primer lugar, toda vez que la información contractual no concuerda con la registración contable de la propia actora (cfr. fs. 236 y fs. 252/267, Cuerpo Principal N° 2, AA).

En esa misma oportunidad, la apelante también aportó la parte que estimó pertinente respecto a su Libro Diario N° 2, en el cual si bien se observan los asientos de fechas 05/05/2016 y 17/10/2016 referentes a los préstamos en cuestión, no sucede lo mismo con los intereses proporcionales devengados a la fecha de cierre del ejercicio comercial derivados de esos mismos contratos de préstamo, los cuales no obstante su devengamiento no fueron asentados en el libro respectivo (cfr. fs. 283 y fs. 296/305 -en especial, fs. 289,

fs. 302 y fs. 303/304-, Cuerpo Principal N° 2, AA). Una vez más, un préstamo cuyo ingreso al patrimonio de la recurrente no se probó de forma efectiva, al final del ejercicio comercial tampoco registra el devengamiento de los intereses contractualmente pactados, indicio de que tal vez, más allá del registro de su ingreso, el mismo no existiera en rigor de verdad.

Por último, y también ese mismo 19/12/2018, la recurrente aportó como prueba la parte que estimó pertinente del Libro Diario N° 1 de Previpar S.A. -mutuante-, correspondiente -según el propio libro señala-, al ejercicio 2017 desde el 01/02/2016 al 31/01/2017 -y fecha de emisión el 31/03/2017-, en el cual si bien la mutuante registra el otorgamiento de los préstamos en fechas 05/05/2016 y 17/10/2016, al resultar incompleta dicha documentación no puede observarse si la mutuante registró debidamente el devengamiento de los intereses proporcionales debidos al cierre del respectivo ejercicio comercial (cfr. fs. 321/323, Cuerpo Principal N° 2, AA).

En ese sentido, los puntos periciales 1) a 4) del informe presentado respecto de los libros y documentación de la recurrente y los puntos 1) a 5) y 7) referidos a la empresa Previpar S.A. -mutuante- no agregan ningún dato que no fuera objeto de análisis previo en la instancia administrativa o que no fuera valorado por este Tribunal en el marco del presente decisorio, tampoco permiten variar la tesitura en cuanto a que continúa sin probarse, fuera de la registración contable, **la efectiva salida desde el primero y el efectivo ingreso de los fondos en el patrimonio del mutuario, aquí apelante**. Jamás fue cuestionada la capacidad de la prestamista sino el hecho de que no se probó el efectivo desembolso de los fondos prestados, con el grado de certeza necesario que se requiere para ser oponibles a terceros como válidos en sede administrativa y/o contencioso administrativa.

Ahora bien, respecto de la faz cancelatoria de los referidos préstamos, en el supuesto del punto 5) del informe pericial respecto de los libros y documentación de la recurrente y punto 6) referido a la empresa Previpar S.A., el análisis pericial evidencia que desde el punto de vista **netamente registral** la cuestión de los préstamos quedó zanjada con el cobro de los cheques, no obstante no poder brindar ningún tipo de precisión sobre las inquietudes que planteara este Tribunal en torno a la unilateralidad en la que fuera dispuesto el tiempo y el modo en que la deuda fuera supuestamente cancelada

En resumidas cuentas, no encuentra este Tribunal que, a tenor de +la prueba acompañada y/o producidas en esta sede, pueda modificarse la tesitura adoptada por el Fisco Nacional, por lo que se confirma la resolución apelada, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal Preopinante.

Por ello, **SE REVUELVE**:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.09.25 12:22:41 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 Laura Amalia Guzman
Date: 2026.09.28 12:18:27 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: 2026.09.28 12:20:05 -03:00