18516/2024.-
"VICENTIN SAIC (TF 131901302-I) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO".

Buenos Aires, 01 de julio de 2025.- AMD

**Y VISTOS; CONSIDERANDO:**

**I.-** Que, por medio del pronunciamiento del 27/05/24, la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar el acto apelado (que ajustó el Impuesto al Valor Agregado, estableció el crédito fiscal y determinó de oficio el débito fiscal por los periodos fiscales 11/2016 a 10/2017 y, de igual modo, se determinó de oficio el saldo técnico por los períodos antes citados) en todas sus partes, con costas.

Asimismo, reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional y de la perito contadora.

Para decidir de tal modo, reseñó los antecedentes del caso y lo alegado por ambas partes, al tiempo en que abordó el planteo de nulidad de la actora fundado, por un lado, en la falta de causa y de motivación del acto cuestionado y, por el otro, en la denegación de la prueba ofrecida en sede administrativa.

De ese modo, señaló que: *"[l]a resolución impugnada fue dictada con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presupone, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas cuestión que debe ser analizada en el momento de resolver la cuestión de fondo […]"*.

A su vez, estimó que lo manifestado en cuanto a denegación de la producción de prueba en sede administrativa resultaba infundado, atento a que no era posible constatar que el derecho de defensa de la recurrente hubiera sido vulnerado.

Por otra parte, abordó la prescripción parcial planteada por la actora respecto de las facultades del Fisco para determinar y exigir el pago del Impuesto al Valor Agregado (período fiscal 11/16).

Para hacerlo, recordó que el plazo había comenzado a correr desde el 01/01/17 y que, la cuestión central, subyacía en determinar la aplicabilidad de las causales de suspensión previstas por la ley 11.683 o aquella anual contemplada por el artículo 17 de la ley 27.562.

En ese contexto, consideró determinante que la segunda de las normas mencionadas había suspendido los plazos con carácter general, que era aplicable

a la especie y que no era necesario: *"[f]ormular acogimiento alguno a la ley mencionada, por lo que la prueba informativa dirigida a la AFIP y que obra agregada mediante IF-2023- 77002234-APN-DTD#JGM donde se informa que la actora no se acogió a los planes de facilidades de pago, deviene insustancial puesto que ello no resulta conducente para modificar el criterio sostenido […]"*.

Así, concluyó que al momento del dictado de la resolución apelada (esto es, el 11/11/22) la prescripción citada no había operado.

Luego, se avocó al tratamiento de los ajustes involucrados, explicando que del informe final de inspección surgía que la actividad principal de la contribuyente era la "elaboración de aceites y grasas vegetales sin refinar" y que cerraba sus ejercicios al 31 de octubre de cada año.

Relató partes de la posición actoral y, acto seguido, abordó los agravios conectados con la aplicación del método presuntivo, recurriendo inicialmente al citado de doctrina y jurisprudencia, para luego señalar que: *"[a]nte la clara disposición legal (art. 18 inc. f de la ley 11.683) que establece para los períodos determinados que el incremento patrimonial no justificado representa tanto en Ganancias como en el IVA montos de rentas netas y ventas gravadas omitidas, respectivamente, no resulta procedente el agravio efectuado por el recurrente de que se encontraría fundando una presunción sobre otra, sino que la citada normativa es aplicable para cada tributo en forma individual. Sentado ello, es sobre el actor que recae la carga de desvirtuar la presunción establecida en la ley y utilizada por el organismo recaudador para determinar las obligaciones impositivas […]"*.

De otro lado, ingresó al análisis de los agravios vinculados con la constatación, por parte del Fisco, de "supuestas diferencias entre el saldo pasivo" registrado por su parte con la empresa Renova S.A., consideradas como "incrementos patrimoniales no justificados".

Inicialmente, observó que la diferencia descripta surgía de una provisión de seis facturas que fueron registradas incluyendo el Impuesto al Valor Agregado y que la actora indicó que Renova S.A. no incluyó el tributo en sus registros (manifestando que esa era la razón de la diferencia). Además, la contribuyente arguyó que la registración ocurrió en el año 2017, dado que el gasto se devengó y, una vez emitida la factura, se procedió a contabilizarla.

En esas condiciones, se avocó al estudio de la prueba informativa y pericial contable (y, particularmente, de las impugnaciones que fueron realizadas al respecto), para luego apuntar que el origen del pasivo cuestionado por el Fisco y que resultó en un ajuste por la suma de $9.394.170,09 (considerada un

"incremento patrimonial no justificado") no había sido adecuadamente controvertido en la especie.

Por otra parte, señaló que debían examinarse los agravios relacionados con los depósitos bancarios objetados y conectados con los saldos de cuentas bancarias al 31/10/2017: *"[q]ue no habrían sido declarados o saldos exteriorizados en exceso y sin justificar según el Fisco […]"* (*sic*).

Para dar respuesta al asunto, analizó las respuestas brindadas como prueba informativa por diferentes entidades bancarias que fueron oficiadas y, nuevamente, la prueba de tipo pericial. En esas condiciones, concluyó que: *"[a]nte la falta de demostración fehaciente de la trazabilidad de los depósitos bancarios, con las facturas y recibos, los argumentos vertidos por la actora acerca de los supuestos errores de temporalidad en su registración pierden eficacia, y por lo tanto corresponde confirmar también en este punto el ajuste formulado por el ente recaudador […]"*.

**II.-** Que, disconforme con lo resuelto, apeló la parte actora, quien fundó su recurso el 15/08/24 y cuyo traslado fue contestado por el Fisco Nacional.

Inicialmente, reseñó los antecedentes conectados con la fiscalización, la resolución de vista, el descargo de su parte, la resolución determinativa y la sentencia recurrida. Asimismo, destacó las incidencias probatorias ocurridas ante la instancia administrativa y ante el Tribunal Fiscal.

Posteriormente, criticó las conclusiones de la sentencia apelada en el entendimiento de que se había considerado dogmáticamente que el Fisco obró "con la suficiente diligencia" y que "había intentado determinar la materia imponible sobre base cierta", cuando: *"[e]l organismo fiscal contaba con el detalle completo de la composición de los saldos acreedores y deudores de Vicentín respecto a Renova, al 31.10.17, y su correspondiente respaldo documental […]"*. Así, y ante la falta de objeción del organismo recaudador, indicó que resultaba arbitraria la tesis según la cual su parte había registrado artificiosamente un pasivo superior al correspondiente y que el "hecho base" sobre el cual se sustentaba el ajuste, no se hallaba acreditado.

En esa línea argumental, sostuvo que: *"[l]a hipótesis de incremento patrimonial no justificado se sustenta en la registración de un pasivo en exceso. Si Vicentín acreditó la composición de la cuenta y su respaldo, entonces tal hipótesis no puede ser sostenida. Mucho menos a partir de una vía indirecta (es decir, por referencia a lo registrado por un tercero). Salvo, claro, que el fisco impugne los comprobantes detallados y exhibidos; carga que, como resulta evidente, no ha sido cumplida […]"*.

Por otra parte, explicó que resultaba contradictorio que se hubiera afirmado que el Fisco había obrado de manera diligente si este, en la instancia administrativa, rechazó arbitrariamente la producción de los medios probatorios ofrecidos por su parte (en especial, las pruebas informativa y pericial contable) y afectó su derecho de defensa. En ese orden, calificó como nula de nulidad absoluta a la resolución determinativa del caso.

A su vez, indicó que la sentencia omitió considerar que el Fisco, en su resolución de vista, omitió identificar los pasivos que, en concreto, serían ficticios. Luego, apuntó que, al momento de producirse las pruebas ante el Tribunal Fiscal, se pudieron dilucidar en concreto cuales eran los alcances de la resolución determinativa.

Criticó que no se hubiera observado la falta de cumplimiento de los requisitos introducidos por el artículo 18, inciso “f” de la ley 11.683. Además, sostuvo que el ajuste debía considerarse como “direccionado”. En tal inteligencia, apuntó que el indicio utilizado por el Fisco no había radicado en la impugnación de un crédito determinado o en la imputación concreta de un pasivo sin respaldo documental, sino que había surgido a raíz de la comparación de las posiciones netas registradas por la accionante y Renova S.A.

En otro orden de ideas, se agravió del trato dispar que consideró que la sentencia tuvo respecto de las pericias (en las que, según su parecer, quedó demostrada la operatoria entre Vicentín y Renova). Particularmente, reseñó y criticó las conclusiones de la perito del Fisco, tildándolas de contradictorias. Así, sostuvo que: *“[s]i la perito expresó que no podía concluir que los libros de Vicentín eran llevados en legal forma -y que requería una auditoría en sistemas a tal efecto-, el Tribunal Fiscal de la Nación no debería haber tenido en consideración sus restantes opiniones. Y la razón es simple: la profesional está opinando sobre una contabilidad que estima no confiable. De esta manera, el tribunal tenía dos opciones: (i) considerar no confiable la contabilidad de Vicentín -en línea con lo propugnado por la perito- y desestimar el valor probatorio de la pericia; o (ii) considerar confiable la contabilidad de Vicentín, y entonces considerar únicamente las respuestas del perito de la parte que sí examinó los libros y la documentación respaldatoria […]”*.

Reiteró que se había soslayado que el “hecho base” (cuya fehaciente acreditación daba lugar a la aplicación de la presunción) debía ser cierto e indubitable, circunstancia que no se configuraba en el caso, en donde: *“[e]l ajuste propugnado […] no ha identificado, en concreto, cuál sería el pasivo -incluido en el saldo expuesto respecto a Renova- que resultaría ficticio. En rigor de verdad, se*

*ha limitado a sostener que existía un exceso de $9.394.172,60 en el saldo neto de la cuenta, y ha dejado al contribuyente la tarea de adivinar a qué factura o comprobante en concreto responde el aludido monto […]*". En este orden de ideas, expresó que implícitamente la Sentencia le exigía a su parte que probara la composición del activo declarado por Renova.

Luego, estimó que la sentencia apelada había realizado una incorrecta aplicación de la teoría de la subsanación cuando apuntó que había existido la posibilidad de ofrecer y producir pruebas ante el Tribunal Fiscal. En esencia, advirtió que: *"[c]omo la AFIP no fue precisa en la identificación del hecho base de la presunción, sometió al contribuyente a un verdadero ejercicio de prueba y error; ejercicio en cuyo marco la pérdida de una etapa procedimental, para poder indagar en el origen del supuestos incremento, sí ocasiona una lesión al derecho de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución nacional). Se trata, claro, de un agravio que se ha materializado en la sentencia, que ha reprochado a mi poderdante por haber variado su teoría respecto al origen del ajuste; variación que, por supuesto, encuentra explicación en que no pudo descartar la original en sede administrativa […]"*.

Más adelante, criticó que el pronunciamiento involucrado en el entendimiento de que, al haberse sostenido que algunos depósitos no coincidían con el monto total de los recibos, se dejaba ver que existían otros que si lo hacían. En este sentido, apuntó que: *"[s]i la prueba rendida por mi poderdante permitía justificar "algunos otros" depósitos cuestionados -como parece sostener tácitamente la sentencia-, no podía confirmarse el ajuste en su totalidad. Correspondía que el Tribunal Fiscal identificara los comprobantes justificados y revocara parcialmente el ajuste. Sin embargo, el tribunal renuncia a realizar tal tarea, y directamente confirma el ajuste […]"*.

De igual manera, calificó como dogmática la ponderación del informe pericial contable. Asimismo, sostuvo que *"[c]on el informe pericial contable (vid. respuestas a puntos 9, 11 y 12), la prueba documental acompañada y la prueba informativa producida, las diferencias existentes entre los saldos bancarios y contables, utilizadas por el fisco para fundar el Ajuste 2, son de carácter temporal […]"*.

Insistió en que no existió un incremento ficticio del pasivo, en que el Fisco había desconocido la equivalencia entre la diferencia de las posiciones netas de la cuenta corriente y el monto de I.V.A. incluido en las seis facturas identificadas por su parte (emitidas por Renova durante el ejercicio 2017) y en que esas facturas fueron registradas por su parte al emitirse la última de ellas (011-0005210, el

01/11/17). Sobre lo último, indicó que *"[F]rente a esta demora en la registración y debido a la fecha de cierre del ejercicio de Vicentín (31 de octubre), la registración en esa fecha sería inconsistente con el estado patrimonial de la compañía, ya que impactaría en el ejercicio 2018, cuando el devengamiento dichos gastos ocurrió en el ejercicio 2017. En efecto, por aplicación del criterio de registración por lo devengado, la auditoría realizada previo a la emisión de los estados contables, estimó necesario realizar un ajuste por medio del cual se canceló la registración al 01.11.2017 y se procedió a imputar dichos gastos al ejercicio en el que se devengaron, es decir, en el ejercicio 2017 […]"*.

Así, calificó como contradictoria la valoración de la prueba que realizó el Tribunal Fiscal, que ratificó el origen del pasivo y la registración de I.V.A. en las facturas pero, al mismo tiempo, convalidó la postura del perito de su contraria, que se empeñó en negar la registración de las facturas en cuestión y en cuestionar el monto de ella.

Frente a la diferencia surgida del ajuste de auditoría, arguyó que el importe total del ajuste incluía otros conceptos que alteraron el importe final y que impidieron su apropiación directa con los importes de las facturas. De igual manera, apuntó que no existían dudas acerca de que el monto del I.V.A. de las facturas había coincidido con la diferencia de la posición neta de la cuenta corriente.

Por otra parte, expresó que: *"[l]a Sentencia también incurre en una manifiesta arbitrariedad al requerir, para acreditar la veracidad del pasivo, que las operaciones sean directamente apropiables entre sí, cuestionando -a su vez- que las operaciones se encuentren "neteadas" con otros conceptos, cuando el propio ajuste se realizó sobre la base saldos deudores y acreedores "neteados", lo que requirió e impidió un análisis específico de la impugnación […]"*.

A su vez, indicó que la registración posterior a la emisión de las facturas resultaba una situación "normal e inevitable" en el marco de la lógica comercial y reiteró que Vicentín había logrado acreditar la composición de su pasivo y la correlación de lo declarado con las operaciones devengadas con Renova S.A., así como el origen de la diferencia entre las posiciones netas de la cuenta corriente.

Estimó irrazonable el requerimiento "implícito" de acreditar la composición del activo declarado por Renova y explicó que la arbitrariedad del pronunciamiento también surgía del hecho que se hubiera recurrido a una presunción que, a su vez, se fundaba en otra presunción. También cuestionó que se hubiera considerado que las registraciones de Renova S.A. carecían de falla o deficiencia alguna.

Insistió en que la denegación de la prueba en la instancia administrativa le había generado un perjuicio concreto a su parte y, en otro orden de ideas, indicó que si bien las compañías se encontraban vinculadas en los términos del artículo 33 de la ley 19.550, no se cumplían los requisitos para considerar que una de ellas fuera controlante de la otra o que existiera una vinculación económica en los términos del artículo 15.1 de la ley del Impuesto a las Ganancias (hoy artículo 18). Así, entendió evidente que ambas partes debían llevar su registración contable de forma separada y, en razón de ello, explicó que: *"[l]a relación entre las compañías impidió el control y acceso necesario a la registración contable para determinar el alcance y composición del saldo declarado por Renova. Vicentin no tuvo derecho a reclamar la vista de los registros contables y tampoco contó con facultades de decisión sobre los criterios de contabilización de las operaciones […]"*.

Más adelante, manifestó que: *"[r]esultó totalmente factible realizar la trazabilidad de los depósitos por medio de la prueba pericial y la prueba documental acompañada en autos. Asimismo, es importante resaltar que la pericia contable, no solo se realizó sobre documentación acompañada por Vicentin, sino que también tuvo en consideración las contestaciones de los oficios recibidas por parte de las distintas entidades bancarias oficiadas (Banco Macro, Banco Credicoop, Banco Galicia, y Banco Nación). En dichas contestaciones, huelga aclarar, se acompañaron los extractos bancarios que ratificaron la documentación aportada oportunamente por mi mandante […]"*.

Además, recalcó que la sentencia no había objetado los recibos emitidos por Vicentín en cuanto a lo sustancial de la información allí contenida. De igual manera, aludió al detalle del depósito de mayor monto objetado por el Fisco y al extracto de cuenta bancaria obrante en la contestación de oficio del Banco Nación que, en su mirada, conciliaba perfectamente con los recibos cuestionados.

En ese orden de ideas, detalló ejemplos que demostraban la perfecta trazabilidad y contabilización de los depósitos. A su vez, destacó que la mayoría de los pagos impugnados por el Fisco se habían realizado a través de transferencias o depósitos bancarios, hecho que tornaba innecesario que el cliente se apersonara ante la empresa para entregar el pago y firmar el recibo correspondiente.

Sobre el particular, expresó que: *"[a]l realizar los pagos por transferencia/deposito, el cliente cuenta con una constancia incuestionable de que pagó, es decir, el comprobante de la transferencia dirigida a la cuenta bancaria de mi mandante o el comprobante de depósito que claramente muestra la cuenta bancaria de Vicentin. Incluso si el cliente hubiera pagado con cheque, también*

*podría realizar el depósito en la cuenta bancaria de Vicentin sin necesidad de acudir a las oficinas de la empresa para entregar los valores y, en consecuencia, firmar ningún recibo […]”*.

Finalmente, cuestionó el rechazo de la prescripción. Para hacerlo, consideró que no le era aplicable el régimen de suspensión introducido por conducto de la ley 27.562, por no haberse acogido al plan de facilidades de pago de esa norma. Citó jurisprudencia al respecto.

**III.-** Que, el 5/11/24 la actora también solicitó que se produjera la prueba que fue denegada ante la instancia de origen. En particular, aludió a *“[l]os puntos periciales 2 y 10 rechazados en el auto de apertura a prueba y prueba informativa dirigida al Banco Macro que el Tribunal impidió que se prosiga con su producción […]”*.

**IV.-** Que, con fecha 28/05/24 y 3/06/24, fueron apelados por las partes los honorarios regulados por considerar exiguos y elevados, respectivamente, los montos implicados.

**V.-** Que, efectuada la reseña que antecede, resulta oportuno recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre muchos otros y esta Sala, *in re,* “Massuh S.A. c/D.G.I.”, expte. N.º 38.066/2011, del 17/11/2021 y “HSBC Argentina Holdings S.A. -TF 48911-I c/D.G.I.”, expte. N.º 19.801/2021, del 1/07/22, pronunciamiento confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fecha 27/12/2024, entre muchos otros).

Y, además, tampoco es obligación de los juzgadores ponderar todas las pruebas agregadas, sino únicamente las que se estimen apropiadas para resolver el conflicto (cfr. doc. *Fallos:* 274:113; 280:320; 291:390; 310:267; 321:1776 y esta Sala, *in re,* “Strazzolini, Ronaldo Emilio c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I.”, expte. N.º 71.973/2018, del 16/07/2021 y “EIDICO S.A. -TF 46884-I c/D.G.I.”, expte. N.º 22.019/2017, sentencia del 5/12/2022).

**VI.-** Que, en estas condiciones y como primera medida, debe abordarse el planteo efectuado por la firma actora respecto de las medidas de prueba que se denegaron durante el procedimiento administrativo y en la instancia anterior y en virtud de lo cual adujo una vulneración de su derecho de defensa.

En cuanto a la primera de las etapas, debe dejarse sentado que la recurrente no logra rebatir la postura del Tribunal Fiscal conectada con la

posibilidad de ofrecer y producir pruebas en una instancia posterior a la puramente administrativa y basada en jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Esto es así, toda vez que, como se verá seguidamente, se han admitido -prácticamente en su totalidad- los medios ofrecidos por la firma actora (cfr. página 1104 del oficio electrónico N.º 16081326).

Adicionalmente, es necesario apuntar que no solo el acto cuestionado posee referencias concretas y puntuales a los antecedentes administrativos y a la normativa involucrada, sino que también aborda las diferentes críticas articuladas por la contribuyente al momento de producir su descargo.

En estas condiciones, corresponde dejar sentado que la discrepancia en torno a la valoración que materializó el Fisco Nacional (quien se encuentra encargado de dar curso y dirigir el procedimiento oficiosamente) no implica necesariamente que este se haya apartado de las constancias del caso ni que hubiera omitido conferir a la contribuyente la posibilidad de presentar las defensas que estime pertinentes.

Ahora bien, en lo que respecta a la actividad llevada a cabo ante el tribunal administrativo, cabe recordar que las normas de procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación fueron objeto de modificación por conducto de la Resolución N° 91/2023, que resolvió aprobar un nuevo reglamento en la materia, mediante la publicación del Anexo (IF-2023-74067906-APN-TFN#MEC) del Acta de la Acordada del 28/06/23 (IF-2023-74549937-APN-TFN#MEC).

De tal modo, si bien el trámite fue iniciado durante el año 2022, la norma citada constituye una norma procesal que, por principio, es de aplicación inmediata a los procesos en trámite (cfr. *Fallos*: 323:1285; 324:1411 y 326:2095, entre muchos otros).

Así las cosas, es menester señalar que, el artículo 61 del reglamento aludido (que replicó, en esencia, el criterio del artículo 71 del Acordada N.º 840, del 22/12/1993), mantuvo el carácter inapelable de las resoluciones del Tribunal administrativo en materia probatoria. En este sentido, debe agregarse la remisión para casos no previstos que realiza el artículo 197 de la L.P.T. al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y la consecuente aplicabilidad de su artículo 379.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 86 de la L.P.T., faculta a esta Cámara de Apelaciones para disponer la apertura y producción de prueba en esta instancia en los siguientes términos: *“[E]n el caso del inciso b), la Cámara: 1. Podrá, si hubiera violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, declarar la nulidad de las actuaciones o resoluciones y devolverlas al TRIBUNAL FISCAL con apercibimiento, salvo que,*

*en atención a la naturaleza de la causa, juzgare más conveniente su apertura a prueba en instancia. 2. Resolverá el fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION sobre los hechos probados. Ello no obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos […]"* (el subrayado no corresponde al original).

Respecto de tales pautas, resulta pertinente advertir que se trata de supuestos que se encuentran conectados, fundamentalmente, a vicios que afecten el debido proceso adjetivo ante el organismo jurisdiccional (cfr. Buitrago, I.J., Guzmán, L.A. y Sánchez Succar, M.A., *"Procedimiento Fiscal"*, Errepar, Buenos Aires, 2001, pág. 305 y, en igual sentido, Bertazza, Humberto J., *"Ley 11.683 de procedimiento tributario comentada*", 1ª Ed., La Ley, 2019, pág. 616).

En este sentido, recuérdese que dicha garantía, cuya fuente reside en el artículo 18 de la Constitución Nacional (cfr. C.S.J.N. en *Fallos*: 319:2313; 324:3664; 340:1753, y "Anselmi, Héctor Rubén c/Ferrocarriles Argentinos", del 17/02/22, entre muchos otros), persigue afianzar la efectividad del derecho del contribuyente a ser oído, ofrecer pruebas y producirlas y a obtener una decisión fundada (aspectos que se encuentran regulados transversalmente en las instancias de defensa que contempla la ley 11.683 -ver, en un sentido similar, Spina, H., *"Vinculación entre la ley de procedimiento fiscal y la regulación de los procedimientos administrativos"*, en Bertazza, Humberto J., *"Ley 11.683…"* cit., pág. 1073-).

Sentado lo anterior, por un lado debe indagarse acerca de la existencia de una "violación manifiesta de las formas legales" en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y, sobre tal aspecto, debe adelantarse que no se colige del análisis de lo actuado en dicha sede la existencia de un vicio de tales características.

Para dar sustento a la conclusión antecedente, debe recordarse lo normado por el artículo 164 de la ley 11.683, que establece, en lo que hace al caso, que el Tribunal Fiscal posee: *"[a]mplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes […]".* En este orden, no puede soslayarse que, en virtud de la cláusula citada, el Tribunal administrativo asume el papel de director del proceso, que persigue la plena realización de un mandato legal, sustentado en la comprobación del hecho imponible y sus proyecciones (cfr. Buitrago, I. y Calvo, R., *"La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación",* Derecho Fiscal, T. XLVII, pág. 282).



#39423388#461138120#20250630223528381

En este sentido, es dable destacar que no solo el Tribunal Fiscal admitió casi la totalidad del material probatorio ofrecido por la recurrente sino que, aquellos que fueron rechazados y se pretenden producir en esta instancia, se encuentran conectados con la valoración que, en último término, le correspondía al Tribunal administrativo realizar (como lo son, en este caso particular, la valoración sustancial sobre la contabilidad de la empresa -cfr. punto 2- y la determinación final de la pertinencia de los cálculos realizados por la fiscalización -cfr. punto 10-).

Por ello, es que cabe desestimar los agravios esgrimidos en su recurso y la solicitud de apertura a prueba formulada por la parte actora.

**VII.-** Que, a continuación corresponde dar tratamiento a los agravios de la contribuyente, esgrimidos contra el rechazo de la prescripción parcial planteada respecto de las facultades del Fisco para determinar y exigir el pago del Impuesto al Valor Agregado (período fiscal 11/16).

Para decidir acerca de esta cuestión, es determinante evaluar la consideración que el Tribunal Fiscal le otorgó a la suspensión anual introducida por la ley 27.562, que resulta vital para sostener la pretensión fiscal (según la cual la norma produjo un desplazamiento de un año, que implicaba que el plazo de prescripción -iniciado el 1º/01/17- a la fecha de emisión de la Resolución Nº 135 -del 11/11/22- no se encontrara cumplido respecto del mencionado periodo fiscal).

Así, y en lo que refiere específicamente al régimen instaurado por conducto de la ley citada, es dable invocar las conclusiones adoptadas por este Tribunal en la causa “Banco Patagonia S.A. (TF 47079-I) c/Dirección General Impositiva” (expte. Nº 3012/2021, sentencia del 10/12/21); reiteradas en el Considerando VII de “HSBC Argentina Holdings S.A. -TF 48911-I c/D.G.I.” (esta última, como se expresó y citó en el Considerando III, confirmada por la Corte Suprema) y, más recientemente, plasmadas en los autos caratulados “Zalesky, Juan José (TF 32829-I) c/Dirección General Impositiva” (expte. Nº 3361/2024, sentencia del 01/04/25), según la cual las suspensiones introducidas por ese tipo de normas eran aplicables solamente a quienes se hubieran acogido al régimen de exteriorización voluntaria que ellas creaban, circunstancia que, por cierto, no se configura en el caso.

De este modo, y teniendo en consideración la fecha de notificación de la vista a la contribuyente (26/11/21) y el hecho de que no hubiera operado otra causal de interrupción prevista por la ley 11.683, es que cabe concluir que al momento de emisión del acto cuestionado las potestades del Fisco se encontraban prescriptas (específicamente, desde el 2/08/22).

Por ello, corresponde revocar el pronunciamiento apelado en este aspecto y declarar la prescripción de las facultades del Fisco para determinar y exigir el pago del Impuesto al Valor Agregado (en lo atinente al ya señalado período fiscal 11/16).

**VIII.-** Que, en tercer término, es menester abordar las críticas de la parte actora contra la sustancia de los ajustes llevados a cabo por el Fisco Nacional.

En este orden, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas encuadra en la previsión contenida en el art. 86, inc. b), ap. 1º y 2º de la L.P.T., norma que exige a quien pretende la revisión en esta instancia de la plataforma fáctica y de la prueba que gira en torno a ella, acreditar la arbitrariedad en el pronunciamiento del Tribunal *a quo*, lo que habilitaría tal análisis por parte de esta Cámara.

Al respecto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquélla que caracteriza qué debe entenderse por arbitrariedad: *"[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el "* (cfr. *Fallos:* 207:72 y doctrina concordante posterior; esta Sala, *in re*, "Sbasseiro, Oscar R. c/D.G.I.", Expte. Nº 74.716/2018, del 3/04/2019, entre otros).

El criterio imperante en este Tribunal interpreta que de conformidad con lo establecido por el artículo 86 de la ley 11.683, respecto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde estar a lo decidido por el T.F.N., salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, en la causa: "Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; esta Sala, *in re*, "Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.", Expte. Nº 23.132/2016, del 7/06/2016 y sus citas; Sala III, en autos: "Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; Sala IV, causa: "Valle Escondido c/D.G.I.", del 17/05/2016 y Sala V, *in re*, "Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.", del 21/03/2011, entre otros).

De ello se deriva que, para que se admita la posibilidad de revisión y de una nueva valoración de la prueba producida por esta instancia, ello solo puede ocurrir cuando el apelante demuestre que la ponderación de los hechos y la prueba del Tribunal Fiscal ha sido arbitraria, o ha dejado de lado elementos relevantes para acreditar los hechos.

Así las cosas, la razonabilidad, congruencia y ajuste a las reglas de la sana crítica que resulta de la valoración de la prueba, llevada a cabo por el



#39423388#461138120#20250630223528381

Tribunal Fiscal, surge de modo prístino del análisis que la decisión apelada llevó a cabo sobre los puntos controvertidos.

En primer lugar, acierta la instancia de origen en su razonamiento relativo a la aplicación del método presuntivo que cristalizó la reforma introducida principalmente por la leyes 25.795 y 26.044, que derivó en la redacción actual del artículo 18, inciso “f”, de la ley 11.683. En efecto y bajo el citado esquema, una vez detectado el incremento patrimonial que la autoridad administrativa califica como injustificado, este posee proyección tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el Impuesto al Valor Agregado (a título de “ventas gravadas omitidas”) y genera el deber del contribuyente de desvirtuar la presunción involucrada.

Además, es dable recordar que, en general, los cuestionamientos enraizados con la “automaticidad” del traspaso del incremento patrimonial no justificado al Impuesto al Valor Agregado no resultan aplicables a los períodos posteriores a la reforma, como sucede en la especie (cfr., en un sentido similar, Bertazza, Humberto J., *“Ley 11.683…”* cit., págs. 193/194, con cita al fallo “Mellinas Hnos. S.A.” de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, de fecha 09/06/17).

Por otra parte, en cuanto al estudio de la prueba pericial, debe afirmarse que no cabe asignarle a la interpretación de la recurrente una entidad suficiente que permita habilitar la reversión por arbitrariedad de la decisión adoptada. Aquí, de manera preliminar es importante señalar que el examen de dicho medio probatorio a los fines de dilucidar el acierto en el reproche de una conducta consistente en la ocultación de la verdadera situación patrimonial (y de un consiguiente incremento no justificado) comprendió una íntegra valoración de la prueba y de las incidencias e impugnaciones que sobre ella recayeron.

En efecto, no solo se valoraron las diferencias temporales y sustanciales de la registración de la contribuyente, sino que concretamente fueron apuntadas las incongruencias en torno a las constancias contables verificables al cierre del ejercicio de la empresa, la falta de claridad en torno a la manera en la cual las facturas contenidas en el Anexo IX se encontraban computadas dentro del costo, en la declaración del impuesto, la provisión de los comprobantes implicados y las asimetrías existentes entre el crédito fiscal declarado y los libros de la apelante, según registros correspondientes a noviembre del año 2017.

Frente a ello, corresponde resaltar que la crítica relacionada con los elementos periciales incorporados sólo trasunta una discrepancia respecto del criterio de valoración de la prueba utilizada en el caso, por lo que debe aclararse que, el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a las probanzas

generadas por la autoridad administrativa en la etapa de fiscalización u otras disímiles a los que invoca la recurrente, no configura arbitrariedad (cfr., en un sentido similar, *Fallos:* 273:205; 274:35; 276:311; 330:2639, entre otros); tanto mas cuando como aquí ocurre, los elementos colectados durante el periodo ya referido, provienen de los propios documentos de la contribuyente, y han sido analizados con base en pautas razonables para arribar a las conclusiones ya indicadas.

Por último, en cuanto a lo expresado en torno de la trazabilidad de los depósitos bancarios, no puede dejar de mencionarse que la instancia de origen no se ha apartado de los elementos que permiten acreditar los hechos que dan lugar al punto controvertido, a poco que se repare en que el fundamento que el pronunciamiento de grado desarrolla en tal sentido, vinculado con el rastro documentado de los depósitos, no se halla sustentado en constancias disímiles a las invocadas por la firma, sino en su idoneidad para completar y permitir verificar adecuadamente las sumas que los comprobantes impugnados consignaron.

De esta manera, la valoración del Tribunal Fiscal acerca de la prueba, estimada en función de su ajuste a los extremos de hecho debidamente acreditados, aparece acorde con los principios de la sana crítica, circunstancia que determina el rechazo de los agravios de la apelante en este punto.

**IX.-** Que, con respecto a las costas de la instancia de origen, en atención al modo en que se resuelve, corresponde adecuar la distribución efectuada en el Tribunal Fiscal de la Nación y disponer que las mismas se encuentren en un 65% a cargo de la actora y en un 35% en cabeza de la demandada (cfr. arts. 68, segunda parte, 71 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Por otro lado, y en lo que concierne a las costas de esta instancia, cabe apuntar que la naturaleza de la cuestión decidida justifica el apartamiento del principio objetivo de la derrota y la distribución de ellas en el orden causado (cfr. artículo 68, segunda parte y 71 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

**X.-** Que, previo a tratar los recursos interpuestos contra la regulación de honorarios y atento a la forma en que se imponen las costas, deberán adecuarse los emolumentos correspondientes, con el objeto de evitar un dispendio jurisdiccional, oportunamente elévese.

Como corolario de lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE: 1º)** admitir parcialmente el recurso de la actora y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento apelado con los alcances que surgen del Considerando VII y



#39423388#461138120#20250630223528381

confirmarlo en los términos de los Considerandos VI y VIII; **2º)** distribuir las costas de la instancia de origen en un 65% a cargo de la recurrente y en un 35% en cabeza de la demandada (cfr. arts. 68, segunda parte, 71 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del art. 197 de la ley 11.683); **3º)** distribuir los accesorios de esta instancia en el orden causado (cfr. arts. 68, segunda parte y 71 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del art. 197 de la ley 11.683), y **4º)** hacer saber que no corresponde, en esta oportunidad, tratar los recursos interpuestos contra la regulación de honorarios, en los términos del Considerando X.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

*Fecha de firma: 01/07/2025*
*Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA*

#39423388#461138120#20250630223528381