República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-69951278-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 16 de Junio de 2023

Referencia: Sur Travel Group SRL. Ganancias. B.P. Metodología.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 49.443-**I caratulado: "**SUR TRAVEL GROUP S.R.L**. s/apelación-".

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 1/5 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la FIP-DGI de fecha 14 de noviembre de 2018 mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, correspondiente al período fiscal 2012 y se liquidan intereses resarcitorios. Asimismo, se deja constancia que se suspende la sustanciación del sumario en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 de la ley 24.769.

Plantea en principio, la nulidad del procedimiento determinativo por considerar que se ha violentado su derecho de defensa al no hacerse lugar a la prueba ofrecida. Sostiene que explicó que la determinación de oficio efectuada resulta errada toda vez que se basa en una comparación con eventuales clientes de la firma Representations Group Associations S.R.L. en virtud de una planilla citada en la resolución cuestionada y que, por lo tanto, motivó que se considere que la actividad declarada no fue la verdaderamente ejercida en el período 2012, llegándose al extremo de valorar como engañosa su declaración jurada.

Dice que brinda servicios de alquiler de automóviles en el exterior sin tener flota propia, por lo que suscribió contratos con brokers en distintos puntos del exterior para que sus clientes puedan tener a su disposición un vehículo cuya propiedad corresponde a la empresa prestadora (Alamo, Avis, etc).

Explica su operatoria. Dice que el cliente contrata el servicio con Sur Travel Group, quien le confecciona la factura correspondiente en la cual se detallan: los gastos del exterior; su comisión; el impuesto al valor agregado y la percepción AFIP. El cliente abona el servicio mediante transferencia bancaria, depósito en cuenta o a través de la modalidad "Mercado Pago" y, una vez acreditado el depósito, la recurrente solicita autorización al fisco parar girar al exterior los fondos correspondientes a los gastos que requiere la operatoria de acuerdo con el contrato que mantiene con sus brokers.

Debido a ello, a su criterio, la determinación del impuesto debió determinarse sobre comisiones generadas por la operatoria, no adeudando concepto alguno por ese concepto. No puede, agrega, incluir el impuesto por depósitos

totales habida cuenta que se estarían considerando la totalidad del dinero girado destinado a cubrir los gastos en el exterior con las sociedades respecto de las cuales tienen contratos suscriptos comerciales y en definitiva, constituyen gastos propios de su giro comercial y no pueden considerarse ganancias.
En virtud de ello, entiende que no puede concluirse que las ventas declaradas no se corresponden con los depósitos bancarios realizados.
Desconoce las notas que obran en las actuaciones vinculadas con información brindada por presuntos clientes, pues puede obedecer a erróneas informaciones brindadas por la entidad bancaria o que se le hubiere sugerido a la entidad bancaria, pero que en definitiva no puede invalidar sus operaciones comerciales. Entiende que se pudo verificar que las ventas declaradas no se corresponden con los depósitos bancarios, pero solo de aquellos presuntos clientes que así lo pudieron informar, más no de todas sus operaciones comerciales. Esta circunstancia no fue considerada y -a su criterio- invalida la resolución en crisis.
Afirma que el dinero girado al exterior es fruto de su operatoria, tal como sucedió en los años posteriores.
Expone que mantiene un trato comercial con la sociedad BORCHERS INTERNATIONAL INC., pudiendo aportarse la totalidad de las operatorias comerciales entre ambas, todas vinculadas con su giro comercial. Considera que la administración debió indagar y obtener información que acreditara efectivamente su actividad.
II.- Que a fs. 41/52 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme el acto venido en recurso, con costas.
Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.
III.- Que a fs. 57/58 obra decisorio de este Tribunal que rechazó la excepción de prescripción articulada. No habiendo pruebas a producir, a fs, 67 se eleva a conocimiento de la Sala A.
A fs. 68 pasan a sentencia.
IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende del informe final de inspección que obra a fs. 117/120 de las actuaciones administrativas acompañadas, a partir del resultado en la verificación del impuesto al valor agregado se inició la fiscalización en el gravamen en trato.
Del Balance Comercial cerrado al 31/12/12 se observó que los montos declarados son de escasa significación, por lo que se abocaron a la verificación de los ingresos.
La actividad que declara la recurrente es el alquiler de automóviles en el exterior y según lo que expone, los clientes realizan en forma telefónica la reserva en la empresa y ellos hacen de nexos con las empresas en el exterior, cobrando una comisión por el servicio prestado, girando al exterior el monto que corresponda a la empresa del exterior para la cancelación del alquiler. Explica que, en oportunidad de la realización de la reserva,
el cliente aporta su nombre y el apellido, siendo éste el único requisito solicitado por la Sociedad. Los giros se realizan desde una cuenta corriente que la empresa recurrente tiene en el Banco Credicoop y que se realizan a una firma con asiento en Florida, Estados Unidos, cuya razón social es Borchers International. Obra en las actuaciones contrato traducido, pero no apostillado.
De la verificación realizada en el Impuesto al Valor Agregado, se pudo determinar que las ventas declaradas no corresponden con su actividad comercial declarada por cuanto los supuestos clientes circularizados manifestaron desconocer a la sociedad. Asimismo, aclararon que las reservas de alquiler de automóviles las realizaron en distintas empresas de turismo, siendo la prestadora en el exterior AVIS (vid. Cuerpo circularización a clientes).
Durante la fiscalización llevada adelante en el Impuesto al Valor Agregado se aportó un listado de operaciones comerciales realizadas en el período bajo investigación, en donde se detalla nombre y apellido del tomador de la reserva, la fecha donde toma y deja el vehículo, el destino de la reserva y monto abonado en dólares. Esos datos se conciliaron con la información obtenida de Representation Group Associations S.R.L.- representante de Avis en nuestro país-, sobre sus operaciones en el período 2012 y 213, las que resultaron coincidentes.
Los funcionarios actuantes consideraron que las reservas realizadas corresponden a operaciones comerciales efectuadas por la representante de AVIS en nuestro país, dejándose constancia que los socios de la recurrente, Sres. Marcos Elías Tiraboschi, Bruno Andrés Tiraboschi y Carlos Lionel Toddere eran empleados de aquella

firma.
En virtud de tales elementos, se compararon los depósitos depurados realizados por el período 2012 con las ventas totales declaradas para igual período, ascendiendo los primeros a $ 1.376.872.- y las segundas a $ 218.840,90.- La diferencia detectada ascendió a la suma de $ 1.158.131,10.-, importe sobre el que se realizó un ajuste con sustento en la presunción contenida en el artículo 18, inc. g de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).
Del informe se desprende que no se han efectuado retenciones en el impuesto a las ganancias. Puesta en conocimiento la recurrente de la prevista, la recurrente no lo conforma y presenta un escrito explicando cómo se instrumenta su actividad. Asimismo, acompaña acta policial en la que denunció la sustracción de las facturas de venta N° 0001-00000001 a la N° 0001-00001286. Los actuantes dejan constancia de las inconsistencias de las fechas entre la realización de la denuncia y la sustracción. Dichas facturas corresponderían al período bajo fiscalización.
Ante la falta de conformidad de la recurrente, comenzó el procedimiento determinativo con fecha 19 de febrero de 2018, que concluyó con el acto ahora en crisis.
V.- Que corresponde entonces tratar los agravios de la actora dirigidos a cuestionar la metodología seguida por el organismo fiscal, fundamentalmente, porque no se tuvo en cuenta la forma en que desarrolla su actividad, las pruebas en las que se sustentó y la imposibilidad de producir pruebas a fin de demostrar los hechos en los que sustenta su defensa.
VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde en primer término tratar la defensa de nulidad articulada por la recurrente, por considerar que se ha vulnerado su derecho de defensa al no hacerse lugar a las pruebas ofrecidas en oportunidad de contestar la vista conferida.
Al respecto, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que "…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros). Ello así, en autos la recurrente contó con la posibilidad de ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.
VII.- Que en atención al relato efectuado en el Considerando IV, debe examinarse en primer término, si la metodología empleada por el organismo fiscal se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.
Cabe precisar que, si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previo el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí, que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquellas circunstancias para que el ente fiscal actúe.
De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva a que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente "con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el

contribuyente" (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001). Como enseña el Profesor Dino Jarach, "cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva...debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria....Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso...puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva..." (Jarach, Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario", Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

Como con acierto explicara Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", "...debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados" (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 sostuvo que " ...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala II del Fuero in re: "Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)" (conf. Sala I: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ c/D.G.I." del 22/02/01, y sus citas".

Asimismo, "en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible" (conf. Sala I en causas: "Chieza SA", del 23/04/98, "Beraja, Alberto David", op. cit. y "Candle SA", op. Citada).

"A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto

David", op. cit., y "Candle SA", op. cit.; esta Sala in re: "Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI", del 14/06/04)".

Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imponibles, permiten inducir la existencia y medida de este. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente "representativas" de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria. Y, más adelante, prevé una serie de presunciones legales, entre la que se encuentra la utilizada por el ente fiscal en el caso bajo examen.

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

Ello así, y a la luz del relato efectuado, puede afirmarse que el ente fiscal recurrió válidamente a la presunción establecida en el inciso g) del artículo 18, en tanto dicho precepto se aplica a supuestos como el de autos.

En ese marco, el caso bajo examen refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente. Y, en consecuencia, resulta de tal forma aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit"; la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Y en ese contexto, cabe adelantar que a mi criterio, la recurrente no ha logrado derribar las fundadas argumentaciones en las que reposa el juez administrativo su resolución y acreditar, con prueba, los hechos alegados en su defensa.

En efecto. El principal argumento de la actora consiste en impugnar la conclusión fiscal con sustento en la forma que desarrollaba su actividad, contratos con empresas del exterior y que la información proporcionada por algunos clientes es parcial y no puede extenderse al universo de clientes.

Ahora bien, más allá de sus dichos, la recurrente no ha intentado en esta instancia acompañar o producir prueba que los acredite, limitándose a esbozar sus agravios.

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

IX.- Que no habiendo la recurrente expresado agravios sobre los intereses resarcitorios, corresponde su confirmación, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59 del RPTFN por encontrarse vacante la Vocalía de 3era. Nominación.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.16 16:11:18 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.16 16:41:18 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.16 16:41:18 -03:00