República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-18808765-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Febrero de 2024

Referencia: Valinotti Pablo Guillermo. B.P. Art. 18 incs. f) y g) ley 11683.

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) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente N° **38.453**-I, caratulado: ***“Valinotti Pablo Guillermo s/apelación***" y sus acumulados Nros. 41.992-I (de igual carátula); 39.715-I y 41.991-I caratulados: **“Rossi Adrián Alberto s/apelación".**

La Dra. Guzman dijo:

I. Que a fojas 19/25vta., 125/131vta., 201/208 y 282/289 se interponen sendos recursos contra las resoluciones de fecha 9/10/2013, 7/4/2014, 28/11/2004 y 10/12/2004 de la AFIP-DGI mediante las cuales se determinó la obligación tributaria de los Sres. Pablo G. Valinotti y Adrián A. Rossi frente al impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2007, 2008 y 2009, con más intereses resarcitorios.

Explican que el organismo fiscal procedió a ajustar la utilidad atribuible a ellos con motivo de los ajustes efectuados a la utilidad sujeta a impuesto de la firma Pablo Guillermo Valinotti y Adrián A. Rossi Sociedad de Hecho de la cual son socios partícipes en un 50%.

Manifiestan que se presumió que la sociedad realizó ventas subfacturadas o sin emitir comprobantes mediante indicios inexistentes e insuficientes.

Al respecto, afirman que el Fisco elaboró una verdadera ficción en torno de unos pocos elementos que habrían sido secuestrados en el allanamiento realizado en el domicilio de la firma. En tal sentido añaden que gran parte de la información que utilizó para realizar la determinación se encontraba contenida en las Notas de Pedido secuestradas y que esa información no era susceptible de ser utilizada como prueba atento el vicio de nulidad que afectó a los procedimientos en los cuales se habría obtenido.

De manera subsidiaria niegan toda la documentación valorada por el Fisco. En tal sentido explica que parte del ajuste fiscal efectuado a la sociedad de hecho se sustenta en ciertas anotaciones observadas en una serie de Notas de Pedido secuestradas en los allanamientos practicados a la firma. Añaden que según el particular modo de analizar del ente fiscal, tales anotaciones darían cuenta de ventas de mercaderías que se habrían realizado, o bien sin emitir comprobantes, o bien consignando en la factura un importe inferior al verdadero monto de la operación, procediendo a gravar con el impuesto de marras el ingreso proveniente de esas supuestas ventas omitidas o subfacturadas.

Con base en ello, vuelven a negar todo valor probatorio a las referidas anotaciones en diversos documentos, planillas o Notas de Pedidos, asimismo, niegan su autenticidad y que hayan sido emitidos por los Sres. Valinotti y Rossi o por cualquier persona vinculada a la firma.

Reiteran que la firma nunca realizó ventas sin emitir en tiempo y forma los comprobantes respectivos, de acuerdo a la realidad de la operación celebrada, por lo que, dicen, jamás omitieron declarar hecho imponible alguno en sus ddjj.

Entienden que toda la construcción que realiza el ente fiscal se sustenta en un solo indicio, esto es, las referidas anotaciones. Añade que si se hubieran realizado ventas subfacturadas o sin emitir comprobantes, es de suponer que habría un incremento patrimonial no justificado respecto a la firma, sin embargo, acotan, que el Fisco nada dice sobre el dinero provenientes de esas ventas subfacturadas ni dónde estarían los fondos.

Con relación a la observación efectuada sobre las acreditaciones bancarias detectadas en diversas cuentas, afirman que el fisco no ha depurado tales acreditaciones bancarias, sino que se limitó a sumar los depósitos respectivos y compararlos con las ventas declaradas, obteniendo una diferencia aritmética simple. Agrega que el Fisco despreció los elementos de prueba para realizar una correcta depuración de las cuentas bancarias, que, dicen, significaría imputar los distintos importes consignados en el resumen bancario a los distintos conceptos que determinan el origen del fondo.

Ofrecen prueba y hacen reserva de la cuestión federal.

II. Que a fojas 34/43vta., 142/148, 221/228vta y 302/311vta contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 53 se abre la presente causa a prueba. A fojas 369 se da por decaido el derecho a la producción de la prueba pericial contable.

A fojas 156 surge la sentencia que ordenó la acumulación del expte N° 39715-I al de referencia y a fojas 320 la que sesolvió la acumulación de los exptes. Nros. 41991-I y 41992-I.

A fojas 371 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala A y se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que del informe final de inspección surge que de la auditoría realizada por el Fisco sobre la documentación realizada a los actores, correspondió ajustarles la utilidad atribuible con motivo de los ajustes efectuados a la utilidad sujeta a impuesto a la firma Pablo Guillermo Valinotti y Adrián A. Rossi Sociedad de Hecho, de la cual son socios partícipes en un cincuenta por ciento cada uno.

Debido a la falta de colaboración se llevó a cabo un allanamiento en el domicilio de la firma secuestrándose documentación y datos informáticos.

A los efectos de determinar la situación de la sociedad, se analizaron los elementos obrantes -Notas de Pedido de clientes, resúmenes bancarios, resúmenes de canje de valores en mutual, entre otros-.

Se listaron todas las Notas de Pedido secuestradas en el allanamiento, detallando los siguientes items: número, fecha, cliente, CUIT del cliente, importe neto, IVA y Observaciones, luego se las agrupó y totalizó anualmente desde enero a diciembre de 2007 y 2008. De allí se consignaron las leyendas como "subfacturar", "facturar 25%", "sin IVA", "IVA sólo de esta hoja", "IVA 30%" y en otros casos se encierra con una llave cierta cantidad de renglones insertando la leyenda "IVA".

Luego se confrontó dicha información con la proporcionada a requerimiento por clientes circularizados de la firma. Allí se constató que las condiciones establecidas en el rubro Observaciones de las Notas de Pedido coinciden con las facturas aportadas, esto es, se comprobó la subfacturación coincidiendo exactamente el débito fiscal IVA facturado, en menos, con los importes de la columna IVA de las citadas Notas de Pedido (caso de varios clientes nombrados en el informe).

Asimismo, hubo clientes que informaron solamente facturas que responden a Notas de Pedido cuyas condiciones eran subfacturar, no informando facturas que correspondan a Notas de Pedido con ventas u omitir totalmente, esto es, sin liquidación de IVA alguno (se nombran varios clientes en el informe).

Otros clientes informaron no haber realizado operaciones comerciales con la firma, en estos casos, se comprueba que se omitió el cien por ciento del impuesto de las operaciones; en otros casos se confirmó haber realizado operaciones con la firma pero carecían de la documentación de respaldo que acrediten la totalidad de las mismas.

A su vez, se aportaron facturas emitidas que difieren de las Notas de Pedido, y además de distintas fechas de emisión, lo que prueba la existencia de operaciones declaradas que no se hallan reflejadas en Notas de Pedido en poder del Fisco.

En dicho informe se resalta el caso de un cliente que informó un total de operaciones por $ 1.649.- y documentación acreditando pagos por una cifra superior, $ 11.400.- la que resulta similar al total de importes de las Notas de Pedido relevadas, evidenciándose una maniobra evasora perpetrada por los actores en connivencia con los clientes.

Se comprobó subfacturación a través de otros métodos de evasión como asignar un mismo precio unitario para todos los artículos vendidos, cualquiera sea su código o modelo o facturando el total de unidades vendidas pero a precios inferiores a los reales.

Sigue el informe explicando el complejo circuito financiero de manejo de cobranzas. Para ello se utilizaba para los movimientos de fondos provenientes de la actividad gravada, cuentas bancarias de titularidad de la Sociedad de Hecho con firmas autorizadas de los actores y de la Sra. Peirone (esposa del Sr. Rossi), cuentas particulares de sus socios en cotitularidad con sus cónyuges y además una cuenta en la Nueva Mutual del Paraná, cuya titular es aquélla.

Por otro lado, se procedió a la determinación de los ingresos gravados, basada en los depósitos existentes en bancos y mutual, por los períodos comprendidos entre 01/2007 a 12/2007 y 01/2008 a 12/2008.- Al

ser requerida la documentación con relación a la existencia de conceptos depurables de las mencionadas acreditaciones bancarias, la firma no cumplimentó ni aportó elementos de prueba al respecto.

Se procedió a totalizar anualmente los movimientos detallados y se confrontaron con la sumatoria de las Notas de Pedido de idénticos períodos, resultando para el año 2007, el total de depósitos superiores al total de estas últimas, siendo la cifra declarada por dicho año, en el IVA, aún menor que ambos. Por el período 2008 resultó el total de las Notas de Pedido relevadas, superior al total de las acreditaciones bancarias, la cifra declarada en el IVA resultó inferior a la determinada por el Fisco.

Para el año 2007, la diferencia establecida entre las acreditaciones en instituciones bancarias y los ingresos declarados en el IVA encuadra en el concepto de rentas provenientes de la actividad desarrollada por la sociedad de hecho. Lo que se consideró un indicio para presumir los ingresos gravados conforme el art. 18 inc. g) de la ley 11683. A este total se agregó la sumatoria de las acreditaciones efectuadas en la cuenta de la Nueva Mutual del Paraná por el año 2007.

Con relación al año 2008 el ajuste se efectuó teniendo en cuenta las ventas registradas en las Notas de Pedido y su diferencia con el importe sobre el que se calculó el débito fiscal IVA.

Por su parte, en el período 2007 correspondió sumar la ganancia neta omitida atento el artículo 18 inc. f) de la ley 11683.

En ambos períodos fiscales se dedujeron los gastos no imputables al costo obteniéndose el resultado neto de la empresa, el que fue atribuido a cada uno de los dos socios, en un 50% cada uno.

Con sustento en esos elementos, se iniciaron sendos procedimientos determinativos que culminaron en los actos venidos en recurso.

En efecto, frente a la falta de conformación por parte de los recurrentes se inició el procedimiento de determinación de oficio aplicándose las presunciones contenidas en los incisos g) y f) del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

V.- Que en virtud del relato efectuado, una de las cuestiones a la que está llamado a resolver este Tribunal consiste en determinar si se ajusta a derecho la determinación sobre base presunta con origen en la existencia de incremento patrimonial no justificado, efectuada por el ente fiscal con sustento en las observaciones antes descriptas.

Sentado ello y en respuesta concreta de los agravios del apelante resulta necesario en primer término precisar el concepto y alcance que corresponde asignar a la determinación sobre base presunta, debiéndose examinar si la metodología empleada por el organismo fiscal se adaptó a la preceptiva legal.

Cabe precisar que si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previo el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí, que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que

el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente *"con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente"* (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001). Como enseña el Profesor Dino Jarach, "cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva...debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria....Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso...puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva..." (Jarach, Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario", Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

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

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

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

José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ c/D.G.I." del 22/02/01, y sus citas".

Dentro de ese marco y a fin de dar respuesta a los distintos agravios formulados por los actores, debe señalarse que ante el requerimiento de documentación, aquéllos se negaron a su cumplimiento manifestando expresa oposición a la inspección. Lo que motivó una orden de allanamiento. Como consecuencia de ello, se confeccionó una lista de todas las Notas de Pedido secuestradas con detalle de número, fecha, cliente, CUIT, importe neto, IVA y observaciones. Tales observaciones son las descriptas en el Considerando XX

Ante esas circunstancias, cabe afirmar que el ente fiscal se encontraba habilitado a recurrir al procedimiento estimativo recurriendo a las presunciones que el legislador estableció.

VI.- Que al ser ello así, las circunstancias expuestas resultan hábiles para que el ente fiscal haya practicado la determinación impositiva sobre la base de presunciones, correspondiendo al recurrente, en uso de su derecho de contradicción, objetar la impugnación planteada y acompañar las pruebas que den soporte a sus manifestaciones.

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

VIII. Que igual razonamiento cabe concluir con relación a la presunción utilizada por el Fisco con sustento en el inciso g) del artículo 18 antes mencionado.

Conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados, ni la firma ni los socios presentaron durante la inspección, la documentación solicitada oportunamente por los actuantes y por ende, el ente fiscal procedió a efectuar la sumatoria de las acreditaciones bancarias de las cuentas pertenecientes a la sociedad de hecho y a los socios. Ante el requerimiento de documentación respecto a la existencia de conceptos depurables, como se dijo, no se aportó ningún elemento de prueba.

Con base en dichas tareas, esto es, la confrontación entre los movimientos con la sumatoria de las Notas de Pedido, resultando el total de depósitos superiores al total de aquéllas, siendo la cifra declarada –períodos 2007, 2008 y 2009- en el IVA menor que la determinada por el Fisco.

IX. Que cabe advertir, que con relación al ajuste respecto a los ingresos omitidos en el período 2008, aquél se efectuó teniendo en consideración las ventas registradas en las Notas de Pedido y su diferencia con el importe sobre el cuál se calculó el débito fiscal. En efecto, aquí la determinación se realizó sobre base cierta.

X. Que 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, los recurrentes no han logrado derribar las fundadas argumentaciones en las que reposa el juez administrativo sus resoluciones y acreditar, con prueba, los hechos alegados en su defensa.

XI. Que corresponde señalar, en tanto los actores niegan la existencia de la documentación utilizada por el Fisco, que en el proceder de éste hubo cruzamiento con información de terceros intervinientes (clientes) y de instituciones bancarias que informaron los movimientos de fondos de la firma.

Asimismo, y más allá de que en esta instancia se le otorgó la posibilidad de probar sus dichos, nada hizo para instar la producción de la prueba ordenada. En mérito a lo expuesto, corresponde ratificar el criterio fiscal, y en consecuencia, confirmar las resoluciones venidas en recurso, en todos sus términos. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones venidas en recurso, en todos sus términos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52 del RPTFN, por encontrarse vacante la Vocalía de la 3era Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 10:50:43 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 12:51:57 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 12:51:58 -03:00