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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-31259944-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 25 de Marzo de 2024

Referencia: Aridel SRL. Impugnación pasivo. art. 18 inc. f). IVA y Gcias.

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° 41.632-I , caratulado: "**ARIDEL SRL** s/apelación".

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 86/93 se interpone recurso de apelación contra dos resoluciones de fecha 11/11/2014 de la AFIP-DGI, mediante las que se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente a los impuestos al valor agregado, períodos fiscales 3/2008 a 2/2009 y a las ganancias, período fiscal 2009, con más intereses.-

En primer término sostiene la improcedencia del ajuste en el IVA utilizando al pasivo como incremento patrimonial no justificado. En ese sentido considera que la imposibilidad de justificar el pasivo en el impuesto a las ganancias en modo alguno puede proyectar consecuencias en el impuesto al valor agregado. Llega a tal razonamiento porque, dice, no hay forma de colegir que la sociedad haya tenido ventas informales, omitidas y eludidas.

Añade que el único elemento con que contaba el ente fiscal era la incorporación al pasivo de un préstamo que ella no pudo justificar. Entiende que ello pudo generar consecuencias en ganancias pero no en el IVA. Ello, añade, quedó probado ya que no existieron acreditaciones bancarias que las declaradas, que del CITI Compras surgieron las mismas operaciones que las consignadas en las DDJJ de IVA y que los clientes y proveedores principales, que fueron circularizados por la inspección, declararon exactamente las mismas operaciones del IVA, tanto para formar su débito como su crédito fiscal.

Agrega que la situación se agrava más aún ya que el Fisco aplica una doble presunción. Esto es, por

una parte estima que ese pasivo es venta informal u omitida gravándola con el tributo conforme art. 18 inc. f) de la LPT y, por otra, como segunda presunción, colige que ese pasivo es una venta omitida en los 12 meses que integran el balance 2009. En efecto, dice, divide o distribuye ese pasivo como un idéntico débito fiscal en 12 meses presumiendo que realizó ventas exactamente idénticas durante 12 meses y encima dentro del ejercicio.

En conclusión, afirma que no hay dato alguno, más allá del mero pasivo indicado que permita formar la convicción de ventas omitidas en el IVA. En esa línea sostiene que ha quedado notoriamente evidenciado que en el caso de autos el Fisco aplicó mecánica y automáticamente el instituto previsto en el art. 18 inc. f) sin elementos convincentes que permitan razonar de que efectivamente existieron ventas omitidas.

A continuación cita jurisprudencia en apoyo a sus argumentos.

Con relación al impuesto a las ganancias, explica que por falta absoluta de asesoramiento, desconfianza e ignorancia no se atendió a la inspección como se debía y ello provocó que no haya exhibido la totalidad de la documentación respaldatoria necesaria para evidenciar su real capacidad contributiva.

Señala que hubo una serie de gastos devengados que le corresponden y que no fueron considerados ni en la DDJJ original presentada por ella ni en la determinación de oficio que sólo aplicó mecánicamente la presunción mencionada.

Al respecto, ofrece como prueba una pericia contable a fin de demostrar que hubo gastos reales y así poder reducir sensiblemente la estimación de oficio. Reitera que su DDJJ de ganancias 2009 fue mal confeccionada, pero no por el incremento patrimonial aplicado por el ente fiscal, sino porque existieron gastos que no han sido considerados en el balance fiscal y que son deducibles.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II. Que a fojas 103/116vta contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho solicita se confirmen las resoluciones apeladas. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 125 se abre la causa a prueba. A fojas 141 se da por decaído el derecho a la producción de la prueba pericial contable.

A fojas 149 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala “A” e inmediatamente se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que con motivo de la fiscalización realizada por el organismo fiscal en la que se procedió a verificar la situación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2009, se detectó que aquélla se computó incorrectamente un pasivo, considerándose tal situación un incremento patrimonial no justificado (art. 18 inc. f) de la ley 11683).

Del análisis de la documental, particularmente de los saldos de las cuentas del activo y del pasivo de la actora, se habría detectado un importante incremento del pasivo comercial. En ese sentido, se constató que se trataba de la exteriorización de una deuda con la firma Credifin S.A.

Frente a ello, se procedió a relevar el padrón correspondiente, y surgió que se trataba de una empresa situada en la localidad de Reconquista, Prov de Santa Fe, cuya actividad resultó ser la de prestación de “Servicios de logística, transporte y distribución de mercaderías”. Se procedió a circularizar a dicha firma a fin de que

informe las operaciones comerciales realizadas con la actora, la forma de cancelación y el saldo contable al 28/2/2009. Mediante multinota de fecha 23/11/12 responde "…*absolutamente ajena y desconoce toda relación con la requerida*". Posteriormente, con fecha 30/9/13 la firma santafesina ratifica la respuesta enviada oportunamente -aportando una certificación de firmas refrendada ante escritura-, en el sentido de que desconoce toda relación comercial con la actora.

En consecuencia, ante la falta de aporte documental, sumado a las respuestas de la firma Credifin SA, el organismo fiscal procedió a otorgarle el tratamiento previsto en el artículo 18 inciso f) de la ley 11683. Ello así, procedió a realizar un ajuste en el impuesto a las ganancias, y asimismo, en el impuesto al valor agregado por configurarse como ventas omitidas.

V. Que en virtud del relato efectuado, la cuestión nuclear 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 la detección del cómputo de un pasivo supuestamente inexistente en la DDJJ del impuesto a las ganancias, con implicancia en el IVA.

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"*.

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)".

Dentro de ese marco y a fin de dar respuesta a los distintos agravios formulados por la recurrente, debe señalarse que éste no cumplió con ninguno de los requerimientos formulados, por ende, no aportó ningún respaldo documental ni aportó información al respecto.

Igual consideración debe tenerse con relación a los agravios relativos al ajuste en IVA. En efecto, no sólo el débito fiscal se observó por derivación del ajuste del pasivo cuestionado, sino que también por la detección de diferencias entre las DDJJ de aquél impuesto y la de ganancias. Siendo aquellos justamente el soporte de la presunción a la que recurre el ente fiscal.

A lo que cabe añadir "*En ese sentido, habida cuenta de que la presunción establecida en la norma impone a los contribuyentes el deber de acreditar los extremos en contrario y toda vez que la firma actora no aportó elementos que permitan demostrar que el incremento patrimonial provenía de operaciones distintas y ajenas a su actividad comercial, no cabe más que concluir en que la estimación realizada por el organismo recaudador, sobre la base de la norma aplicable y, por consiguiente, la determinación del IVA, se ajusta a derecho (ver, en un sentido similar, esta sala, causa "García, José Mariano (TF 16.092-I) c/ DGI" pronunciamiento del 4 de noviembre de 2014)".* (conf. Sala I in re "Ariston SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" del 16/7/2015).

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 ello así, las circunstancias expuestas resultan hábiles para que el ente fiscal haya practicado la determinación impositiva sobre la base de presunciones. En efecto, puede afirmarse que aquél 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.

Por tal razón, correspondía 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 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, el 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 que, en el impuesto a las ganancias hubo otros gastos, pero nada dice en relación al pasivo impugnado. En el impuesto al Valor Agregado, se agravia de la automaticidad con la que fue ajustado, es decir, su ataque se centra en dicho argumento, pero no lo refuta con prueba fehaciente que derribe el ajuste efectuado.

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.

VIII. Que en mérito a lo expuesto, corresponde confirmar 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: 2024.03.25 11:29:31 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.25 16:28:22 -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: 2024.03.25 16:28:22 -03:00