Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-129337062-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 20 de Noviembre de 2025

Referencia: 39.982-I; “Grupo Plaza de Inversión S.A. s/ Recurso de Apelación”; Sentencia; Sala "A"; Voc. 1º

En el día de la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el Expediente N° 39.982-I, caratulado: **“Grupo Plaza de Inversión S.A. s/ recurso de apelación”.**

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que a fs. 75/102 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 120/2014 (DV SRR1) dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI, por la que se determina de oficio la obligación tributaria en el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2007 con más sus intereses resarcitorios, difiriendo la sanción en los términos de la ley penal tributaria y por los períodos 2008 y 2009 determina el quebranto impositivo.

En primer lugar, señala que la recurrente es una sociedad dedicada a la realización de inversiones en empresas de transporte, que resulta además titular de la marca "Plaza", explotada por otras empresas en las cuales posee participación.

Indica que con fecha 02 de enero de 2007 la empresa realizó junto a Transporte Automotor Plaza S.A., un contrato de "Opción Irrevocable de Compraventa de Cuotas Sociales y Acciones", con los Sres. Mario Francisco Cirigliano y Sergio Claudio Cirigliano respecto de sus participaciones societarias en las firmas SITA S.R.L.; PLUS ULTRA S.R.L., EMPRESA DUMAS S.R.L. y ALTERNATIVAS INTEGRALES S.A., (en adelante denominadas como "Larga Distancia"), que los vendedores habían adquirido con anterioridad por intermedio de comisionistas.

Sostiene que los Sres. Mario Francisco Cirigliano y Sergio Claudio Cirigliano, habían adquirido la propiedad de las participaciones societarias de "Larga Distancia", a partir de un contrato realizado en fecha 14 de septiembre de 2006 por intermedio de los comisionistas Álvarez y Lluch, asumiendo la obligación de pagar a los vendedores la suma de U$S 31.922.290 y ofrecieron a la recurrente la posibilidad de

comprar dichas participaciones en fecha 02 de enero de 2007, mediante una operación sujeta a condición.

Afirma que en dicho contrato se dejó en claro que GPI S.A. en conjunto con Transportes Automotores Plaza S.A. ejercerían dicha opción dentro de un plazo de dieciocho (18) meses desde la suscripción de la "Opción Irrevocable", siempre que, al mes de septiembre de 2007 se verificara un incremento de al menos un 40% en la facturación bruta de las Sociedades.

Según los términos de dicha contratación la operación se perfeccionaría al momento en que se cumpliera la condición pactada; además, se pactaron las tareas que los vendedores debían realizar a efectos de variar el tipo societario. El precio pactado para el ejercicio de la opción de compra asciende la suma total de U$S 37.922.290, participando la recurrente en la adquisición de un 65% de las participaciones y el 35% restante para Transporte Automotor Plaza.

Manifiesta que los Sres. Cirigliano incorporaron oportunamente en sus declaraciones juradas el efecto generado por la compra y posterior venta de las participaciones correspondientes a "Larga Distancia". Como ha podido corroborar la fiscalización, los Sres. Cirigliano han declarado la renta generada por la compra venta realizada en el Impuesto a las Ganancias y gravado en el Impuesto sobre los Bienes Personales el crédito a cobrar a GPI y TAPSA por el diferencial del precio en la transacción (USD 6 millones). Todos estos elementos constan en el expediente de las actuaciones administrativas y no ha sido motivo de objeción por parte del Fisco.

Indica que esa es la base fáctica a partir de la cual considera conformado los indicios necesarios para aplicar la figura del incremento patrimonial no justificado (art. 18 inciso f de la ley 11.683), que no consiste en ninguna circunstancia de hecho cierta o probada a partir de la cual se extraiga como consecuencia lógica e inexorable un hecho inferente, sino que es una mera manifestación dogmática basada exclusivamente en la voluntad del funcionario, en base a la cual se pretende aplicar las presunciones del art. 18 de la ley 11.683.

Argumenta que más allá de que el fisco informa una supuesta diferencia mucho mayor y realiza intrincadas manifestaciones a lo largo de la determinación apelada, ésta mantiene la imputación respecto de tres pagos informados por el acreedor Lago del siguiente modo, uno en fecha 01/07/2007 por $ 1.622.600, otro en fecha 15/08/2007 por la suma de $ 633.354,00 y el restante en fecha 14/11/2007 por $ 300.000, pese a que estas cancelaciones corresponden a las obligaciones asumidas por Transportes Automotores Plaza S.A. y no fueron realizados por la actora.

Alega que esas meras inferencias del fisco que no llegan a conformar auténticos indicios, se agotan en la impugnación del precio de adquisición de las participaciones sociales de "Larga Distancia", que el fisco atribuye a GPI SA en un 65% del valor de compra, sin realizar manifestación alguna respecto de la forma de cancelación contenida en el contrato suscripto. Esta atribución del 65% del total de las participaciones de "larga distancia" significa que en verdad reconoce la existencia del contrato y los efectos derivados de él.

Dice que no ha existido un incremento patrimonial, sea por la existencia de un pasivo simulado o de un incremento del activo que la actora no puede justificar. De hecho está plenamente acreditado el origen y movimiento de los fondos utilizados para cancelar la obligación asumida con los compradores originales.

Afirma que la consecuencia legal de negar la existencia de la operación de fecha 02 de enero de 2007 y/o de considerar atribuible a la recurrente la compra realizada por los Sres. Cirigliano, solo podría llegar a significar de un lado la reducción de un pasivo -al desconocer el precio de la compra abonado a los originales compradores-, y de otro, la disminución en la misma medida del valor del activo consistente en las participaciones accionarias.

Plantea la nulidad de la determinación de oficio, atento a que carece de causa y motivación, lo que torna al acto nulo de acuerdo a lo dispuesto en el art. 14 de la Ley 19.549. En primer término, corresponde dejar en claro que se plantea la nulidad, de la determinación apelada en tanto la misma adolece de falta de causa, constituyendo esta un vicio que surge patente del acto determinativo y afecta hasta límites imposibles el superior derecho de defensa de la actora.

Destaca que en el caso de autos se pretende aplicar la presunción prevista en el inciso f) del artículo 18 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), sin que exista un aumento del patrimonio que deba justificarse, puesto que no se ha detectado la existencia de un activo oculto, ni mucho menos se ha impugnado un pasivo o mutuo inexistente, sino que sólo se objeta el precio de adquisición de las participaciones societarias cuya compra fuera oportunamente exteriorizada.

Sostiene que tampoco la AFIP cuestiona que la empresa carezca de fondos suficientes para pagar ese precio, fundamentalmente porque está acreditado el origen y movimiento de los fondos utilizados para cancelarlo, tal cual lo establecido en la aludida opción de compra. Ni alega que hubieran ingresado fondos a la empresa sin ningún justificativo válido.

Asegura que los actos administrativos son ilegítimos y por ende violatorios de la garantía de razonabilidad, entre otros casos, cuando: a) prescinden de los hechos probados, se fundan en hechos no probados o aprecian mal o ni siquiera ven los hechos, toman determinaciones no proporcionadas o no adecuadas a tales hechos o al derecho aplicable, se apartan de una única solución justa cuando ella existe, etc.; b) prescinden de fundar seria y suficientemente en derecho la decisión adoptada, etc.

Manifiesta que el principal ajuste se basa en desconocer el precio correspondiente a la adquisición de las participaciones societarias de las empresas denominadas "Larga Distancia", cuya existencia se reconoce, sin que haya existido un ingreso de dinero o un aumento del patrimonio basado en la impugnación de un pasivo. Más bien todo lo contrario pues está acreditado en el expediente administrativo el origen y movimiento de los fondos utilizados para cancelar la obligación de pago con los compradores originales.

Indica que mediante la resolución en crisis el organismo considera de manera irrazonable que "... los Sres. Álvarez y Lluch, que habrían firmado contratos, pero por mandato de GPI SA y no de los Señores Cirigliano...", por ello el ajuste se basa en atribuir los efectos de esta compra de participaciones societarias a GPI SA en lugar de a los Sres. Cirigliano y, en consecuencia, considerar que el precio total convenido asciende a la suma de U$S 31.922.290 y, en consecuencia que de acuerdo a la cotización del dólar estadounidense el pasivo declarado por su parte por tal concepto debe disminuirse paralelamente con el valor de incorporación del bien a su patrimonio.

Señala que los indicios confeccionados por el fisco no prueban que exista un activo que pueda pretenderse oculto, ni mucho menos un pasivo ficticio declarado como contrapartida de un activo. Mucho menos se ha

declarado el ingreso de suma alguna, ni que la empresa careciera de capacidad para afrontar el pago a los compradores originales, sino que simplemente la recurrente declaró una operación de compra y el fisco imputa que el valor pagado no tendría justificativo, y en esta circunstancia irrelevante a los efectos de la aplicación del inciso f) se basa la totalidad de la insuficiente prueba indiciaria conformada por la AFIP.

Afirma que la supuesta inexistencia de la operación de fecha 02 de enero de 2007, se basa en considerar mediante meras manifestaciones dogmáticas que el valor de dicha operación no se encontraría justificado del modo que el funcionario pretende, o indicios contingentes como aquel que pretende basarse en los artículos 30 y 146 de la Ley Nro. 19.550, en tanto establecen la imposibilidad de que Sociedades Anónimas como GPI SA adquieran participaciones en Sociedades que no son por acciones. Esto es así dado que por medio de esta circunstancia puede sostenerse la corrección de los términos del contrato de fecha 02 de enero de 2007 en el cual los Sres. Cirigliano se comprometieron a realizar las acciones a su alcance a efectos de transformar las sociedades ofrecidas a la venta.

Relata que los Sres. Alvarez y Lluch dejaron en claro que actuaron por cuenta y orden de los Sres. Cirigliano y no de la Sociedad, que los vendedores en el acto de fecha 02 de enero de 2007 declararon espontáneamente la renta producida por este acto desde el momento del ejercicio de la opción por los compradores y que el Sr. Lago reconoció que negoció el precio de venta con el Sr. Claudio Cirigliano conforme surge de los antecedentes administrativos.

Expresa que más allá de la prueba rendida en torno a la justificación del aumento del precio de compra que el fisco pretende desconocer, en el presente caso existen un gran número de elementos que demuestran la improcedencia de la presunción hominis que el organismo pretende articular. En tales condiciones la conclusión es insostenible.

Asegura que la impugnación de la "Opción Irrevocable de Compraventa de Cuotas Sociales y Acciones" de fecha 02 de enero de 2007 y la pretensión de atribuir a GPI SA la operación realizada en fecha 14 de septiembre de 2006 por cuenta y orden de los Sres. Cirigliano constituye un hecho presumido a través de la prueba de indicios -lo cual resulta sumamente objetable debido a la metodología aplicada para elaborarlos-.

Alega que acreditó que la condición prevista en el contrato de "OPCIÓN IRREVOCABLE DE COMPRAVENTA DE CUOTAS SOCIALES Y ACCIONES" de fecha 02 de enero de 2007 acaeció en realidad. En efecto, de acuerdo a la Cláusula Segunda de dicho contrato, se dejó en claro que las compradoras sólo harían uso de la opción de compra de las participaciones societarias si se verificaba a septiembre de 2007 un aumento de al menos un 40% de la facturación de las Sociedades en conjunto y para la verificación se otorgó a las compradoras acceso irrestricto a la Contabilidad de las Firmas denominadas en conjunto como Larga Distancia.

Indica que conforme se desprende de los propios términos de la Determinación apelada, la recurrente incorporó prueba tendiente a acreditar la variación interanual 2006/2007, que el fisco desecha por considerar que sólo podría llegar a verse el aumento de la facturación entre el período 09/2006 y 01/2007, es decir desde la compra realizada, por los Sres. Cirigliano hasta la firma de la Opción.

Se agravia la actora frente a la impugnación de las deducciones de intereses y diferencias de cambio que el

organismo pretende producir respecto de los períodos 2008 y 2009, en tanto tienen por exclusiva causa la impugnación del pasivo declarado y la supuesta presencia del incremento patrimonial injustificado que el organismo imputa. De la prueba existente en las actuaciones administrativas como de las restantes medidas que deberán producirse, surge claro que no existe motivo alguno en base al cual pueda pretender presumirse la inexistencia del pasivo declarado por GPI SA al cierre del ejercicio 2007, motivo por el cual la impugnación de las deducciones de intereses y diferencias de cambio carecen de sustento, debiendo ello ser así declarado.

Advierte que en el caso de autos se encuentra debidamente acreditado el acaecimiento de la condición prevista en el contrato de fecha 02 de enero de 2007 de opción irrevocable de compraventa de cuotas sociales y acciones. Básicamente en tanto el fisco impugnó el precio mediante una mera manifestación dogmática consistente en la falta de justificación del mayor valor en libros, sin producir prueba alguna.

Asimismo considera que debe computarse el quebranto originado en el ejercicio 2002 en tanto el Fisco considera expresamente que la recurrente incluyó en la Declaración Jurada correspondiente al período 2002 un quebranto computable que ascendió a la suma de $4.473.091,03 cuyo cómputo corresponde de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, no obstante lo cual considera que el quebranto no habría sido trasladado por la actora y desecha en consecuencia su consideración a efectos de la determinación del gravamen.

Destaca que el resultado operativo del período fue pérdida y que lo que transformó la pérdida operativa en ganancia a fines contables fue la exposición del resultado con ajuste por inflación por parte de las sociedades controladas por GPI SA, que a la fecha era usual, pero que a fines impositivos debió ser revertida exponiendo su resultado a valor histórico de acuerdo a lo dispuesto por el ordenamiento. En consecuencia, se generó el quebranto cuyo cómputo el fisco pretende evitar de manera ilegal, máxime cuando no ha impugnado la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2002.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 122/142 el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar indica que como producto de la información recabada como consecuencia de los requerimientos que le fueran cursados a los fines de obtener información y documentación de la propia firma y de las demás empresas y accionistas, toda vez que la actividad que desarrolla es la de un holding principal inversor de los paquetes accionarios del grupo, como también a los Sres. Cirigliano, Mario Francisco; Cirigliano, Sergio Claudio; Lluch, Carlos Alberto y Álvarez, Jorge, el Fisco Nacional advirtió la existencia de diferencias en la determinación del Impuesto a las Ganancias vinculadas a la operatoria de compra de tres empresas de transporte de pasajeros de larga distancia (SITA S.R.L.; PLUS ULTRA S.R.L. y EMPRESA DUMAS S.R.L.) y una cuarta empresa de servicios (ALTERNATIVAS INTEGRALES S.A.) de ninguna relevancia en el marco de la operación, las que a lo largo de las actuaciones son llamadas en su conjunto "Larga Distancia"; encontrándose el acta de compra fechada el día 02.01.07.

Afirma que al desarrollar los cargos de la vista se han identificado precisa e inequívocamente todos los aspectos que le dieron origen, asimismo el responsable tuvo acceso a los elementos fundantes del mismo.

Manifiesta que lo expresado viene a confirmar que el acto administrativo no se halla viciado en los términos previstos en el art. 14 de la L.P.A., considerándolo palmariamente legítimo.

Destaca que dedicándonos ya a la réplica de los agravios trazados por la accionante, conviene comenzar refiriéndose al supuesto desconocimiento que entiende efectúa el Fisco Nacional respecto al "Contrato de Cuotas Sociales y Acciones y Cesión de Derechos" celebrado el 14.09.06. Al respecto, indica que no se desconoce en autos el mandato otorgado a los Sres. Jorge Álvarez y Carlos Lluch; por el contrario, se destacó que —atento lo dispuesto por los arts. 30 y 146 de la Ley 19.550, el grupo de inversión organizado jurídicamente como sociedad anónima, no podía adquirir las sociedades de larga distancia, por ser éstas sociedades de responsabilidad limitada y justamente- fue dicha limitación la que obligó a la participaciones de los mandatarios citados, quienes suscribieron los contratos, pero por mandato de la recurrente y no de los Sres. Cirigliano, Mario Francisco y Cirigliano, Sergio Claudio.

Sostiene que en cuanto a las explicaciones ensayadas por la accionante respecto de la incorporación que los Sres. Cirigliano efectuaron en sus declaraciones juradas del efecto generado por la compra y posterior venta de las participaciones correspondientes a "Larga Distancia", cabe advertir que en la propia resolución apelada —luego del análisis de la normativa aplicable- se deja constancia que el criterio adoptado por los Sres. Cirigliano, Mario Francisco y Cirigliano, Sergio Claudio no permite acreditar que efectivamente hayan actuado por cuenta propia por intermedio de los Sres. Lluch y Álvarez, ya que no reflejaron al 31.12.06 la incorporación al activo de las participaciones societarias como así tampoco el pasivo que habrían contraído con los Sres. Lago y Urmenyi.

Alega que tal como se advierte en la resolución apelada, resulta sesgado el análisis que efectúa la contraparte sobre el tópico, en tanto ignora los efectos de la estacionalidad del mercado, las variaciones en las tarifas y la evolución del mercado en cuanto a la cantidad de pasajeros. Asimismo, sumamente relevante deviene considerar que lo que se encuentra bajo análisis es el período comprendido entre el 14 de septiembre de 2006 y el 2 enero de 2007, esto es, poco más de tres meses y medio, por lo que la variación interanual 2006/2007 en la que hace hincapié la recurrente no resulta determinante ni prueba sus manifestaciones.

Manifiesta que la pretendida evolución de las compañías en apenas tres meses de gestión de los Sres. Cirigliano no es tal, por ende, es lógico concluir que el incremento del valor en U$S 6.000.000.- carece de una justificación técnico contable en el valor libros de la empresa ni en su valor de plaza.

Señala que en cuanto al pasivo declarado al cierre del ejercicio comercial 2007 por la compra de "Larga Distancia", consignó la actora en sus Libros Contables, en la cuenta "Deudas Financieras a Pagar", la suma de $78.063.805,70.-. La evolución de la cuenta permite afirmar que el monto por el cual ingresa al patrimonio de la accionante se mantiene al cierre, lo cual surge del simple cotejo de los asientos N° 1, de inicio, N° 48 registro de la operación y N° 1788 de cierre del ejercicio del Libro Diario (fs. 374/389 cpo. ppal.).

Indica que se comprobó en autos que los Sres. Lago y Urmenyi recibieron pagos en el período 2007 en concepto de cancelación de deuda por la venta de las empresas de "Larga Distancia" por la suma de $ 21.013.803,70.-, la cual se debe proporcionar al 65% correspondiente a la participación de la recurrente.

Ello así, se procedió a impugnar el pasivo declarado al cierre del ejercicio 2007 por la compra de las empresas de "Larga Distancia" por la suma de $ 13.658.972,41.- correspondiente al porcentaje de participación supra referido.

Afirma que dicha impugnación tiene incidencia en los períodos fiscales 2008 y 2009, dado que se imputaron al balance impositivo resultados negativos originados en diferencias de cambio del pasivo que se impugna, las cuáles también fueron impugnadas.

Expresa que los cheques informados como pagos a Lago/Urmenyi reingresaron al patrimonio de la recurrente, siendo imputados a la cuenta "anticipos de clientes". La simulación de pago y su posterior reingreso como nuevos pasivos por $3.219.800.- para el período fiscal 2008 y $ 6.421.615.- para el periodo fiscal 2009, pretenden justificar la disminución de pasivo verificada en autos, por lo que se procedió a otorgarle el tratamiento de ingresos no declarados, conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 18 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Arguye que con relación a la solicitud de cómputo del quebranto originado en el ejercicio 2002, cabe establecer que, tal como se expone en la resolución apelada, producto de la revisión de variados aspectos relacionados con la liquidación del tributo en cuestión se detectó que la contraparte incluyó en su declaración jurada correspondiente al período fiscal 2002 un quebranto contable de $ 4.473.091,03.- que, conforme lo dispuesto por el art. 19 de la Ley 20.628 y ante la posible incidencia del mismo en la liquidación del gravamen, es que mediante el dictado de la Providencia N° 3/2014 (DV SRR1) se requirió a la Inspección General de Justicia los estados contables de los períodos 2002 a 2006 para comprobar su legitimidad.

Asimismo manifiesta que se verificó que en el ejercicio comercial 2002 la accionante registró una utilidad contable de $ 23.974.559,66.- este quebranto no fue trasladado por la actora, por lo que no tiene incidencia en liquidación del tributo, vale señalar que sus balances para fines fiscales del año 2002 no reflejan su real situación patrimonial.

Con respecto a los intereses resarcitorios sostiene que deben ser confirmados, conforme lo dispone el artículo 37 de la ley ritual, es la falta de pago total o parcial de tributos, pagos a cuenta o intereses capitalizados, la que da lugar al devengamiento de los intereses resarcitorios.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III.- A fs. 154 se abre la causa a prueba ordenándose producir prueba pericial contable. A fs. 186/191vta obra prueba pericial contable. A fs. 194 se clausura el período de instrucción y se elevan los autos a consideración de la sala “A”. A fs. 201 se ponen los autos para alegar, obrando alegatos del Fisco Nacional y de la parte actora y a fs. 265 se pasan los autos a sentencia.

IV.- En cuanto al planteo de nulidad articulado por la actora cabe señalar en primer lugar que respecto de lo estrictamente formal, la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

En este sentido la doctrina de nuestro más Alto Tribunal (fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) ha expuesto que "cuando la restricción de la defensa ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esta 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 procura de justicia".

Que es dable recordar la doctrina de nuestro más alto Tribunal, en el sentido de que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo", CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94", C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros).

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (*vide* petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto *"...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial..."*.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B-

485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

V.- Que a raíz de la fiscalización se constató que el ajuste efectuado consiste en la impugnación del pasivo generado de las participaciones en "larga distancia", el mismo surge de la diferencia entre el valor de compra a los vendedores originales (Lago/Urmenyi por u$s 31.922.000) y el de transferencia por parte de los Sres Cirigliano (u$s 37.922.290).

De esa diferencia de u$s 6.000.000 solo se computa el 65%, ya que GPI compra el 65% del paquete accionario, el otro 35% corresponde a TAPSA (empresa del grupo y controlada por GPI). El ajuste se basa en el principio de realidad económica, cuestionándose que este mayor valor de venta se genera en solo 3 meses y no hubo capitalización alguna.

Asimismo señala que el crédito de u$s 6.000.000 que los Hermanos Cirigliano poseen con GPI y TAPSA, aquí en crisis, no fue expuesto en sus respectivas declaraciones juradas. En el cronograma de pagos que consta en el contrato respectivo, se menciona que GPI debe pagar la suma de u$s 4.700.000 (65% de u$s6.000.000) antes del 31/12/2008. Esta impugnación de pasivo deviene en un incremento patrimonial no justificado.

El Contrato es firmado por Jorge Alvarez y Carlos LLuch, por cuenta y orden de Mario y Claudio Cirigliano. No se exhibió documentación que pruebe tal hecho, mas allá de la manifestación que hace cada uno al respecto.

El Sr Lago declara la acreencia que surge por la venta de “Larga Distancia” a nombre de Alvarez – Lluch.

La titularidad de las cuotas partes de “Plus Ultra” y “Sita”, según el boletín oficial de Córdoba de fecha 10/12/2007, corresponden a los Sres. Jorge Alvarez y Carlos Lluch y no a Mario y Claudio Cirigliano o GPI.

Ni Alvarez, ni Lluch, ni los Sres Cirigliano declaran la deuda por la compra de "Larga Distancia al 31/12/2006. Tampoco declaran la acreencia que poseen con GPI por la venta del paquete accionario.

El cronograma de pagos no se respeta. Existiría un sobrevalor de u$s6.000.000, el cual sería computado como valor llave. Este activo "sobrevaluado" se vincula con pagos que las empresas TAPSA y GPI deben pagar a Mario y Claudio Cirgliano.

El segundo ajuste propuesto para el año 2007 proviene de la impugnación de parte del pasivo que genera la compra de "larga distancia", ya que al 31/12/2007 el inspeccionado no detrae del mismo los pagos que son informados por el Sr. Jorge Lago y Verónica Urmenyi en dicho período (año 2007). Al igual que en el ajuste 1 propuesto, dicha impugnación trae aparejado un incremento patrimonial no justificado.

La impugnación del pasivo que se menciona en ambos ajustes, trae aparejado la impugnación de las diferencias de cambio que fueron imputadas a gastos por el contribuyente. El cálculo realizado por el Contribuyente se expone a fojas 318. El cálculo realizado a los fines del ajuste se expone a fojas 2431/32.

Con respecto a los años 2008 y 2009 surge que mediante el seguimiento de la ruta del dinero se pudo determinar que pagos informados por GPI retornaban a cuentas bancarias de su titularidad, los mismos

contablemente fueron imputados como un nuevo pasivo a la cuenta "anticipo de clientes", este pasivo se ha considerado como ficticio, por lo cual correspondería su impugnación, correspondiendo el tratamiento fiscal de un incremento patrimonial no justificado, con las consecuencias impositivas que se exponen en el anexo que se acompaña a fs. 242l/2428.

Respecto al año 2009, se ha detectado un ingreso de fondos de $2.742.000 (ver asiento 129 a fojas 173 del cuerpo "Libro Diario") que la firma imputa como provenientes de un pasivo contraído con la firma "SITA SA". Se verificó que el ingreso de fondos a la cuenta bancaria de GPI, en realidad corresponde a una transferencia realizada por EME & DE SA, asimismo la fiscalizada informa que el monto transferido corresponde a un pago realizado para la cancelación de la compra de "Larga Distancia" (ver mutuo a fojas 127 a 130). Por lo tanto la fiscalización considera este pasivo como inexistente generando como consecuencia un incremento patrimonial no justificado aplicándose la prerrogativa del art.18 inc. f de la Ley de rito.

Que, respecto del préstamo de Sita SRL de $2.742.000 la fiscalización expresa: "Asimismo se ha verificado la registración contable en el Libro Diario N° 2 bajo los asientos 129 y 131 cuya copia consta a fs. 215 del cuerpo mencionado. Conforme lo indica la inspeccionada en la nota explicativa que consta a fs. 3 del cuerpo mencionado *"...con fecha 27/01/2009 Grupo Plaza de Inversión SA canceló con estos fondos de libre disponibilidad en el exterior, una obligación de su sociedad controlada Transporte Automotor Plaza de USD 774.000,26"*.

Es necesario recordar que la recurrente había informado erróneamente a la fiscalización actuante, que los mencionados movimientos de fondos se encontraban registrados en su contabilidad como cancelación de la operación de larga distancia y habiendo verificado el personal fiscalizador oportunamente que el real movimiento de fondos no se correspondía con esta operación. Luego, en el marco de la medida para mejor proveer la fiscalización, ante una nueva conciliación de los movimientos expuesta por la defensa en esta ocasión, elaborada con mayor profundidad y detalle, ha permitido confirmar la relación inequívoca entre los pagos informados por el vendedor y las salidas de fondos del grupo empresario baja análisis.

En relación a los pagos efectuados en el año 2007, 2008 y 2009, y luego de la conciliación expuesta por la contribuyente y el respectivo informe del área de fiscalización interviniente en el marco de la medida para mejor proveer, el juez administrativo concluyó que correspondía hacer lugar a las pruebas aportadas dejando sin efecto los ajustes propuestos por el área fiscalizadora, manteniendo las objeciones oportunamente planteadas respecto de tres pagos efectuados en el año 2007, según se detalla en un anexo I.

Atento lo expuesto, corresponde señalar que los ajustes que finalmente se apelan en autos se encuentran detallados en el Anexo I de la determinación de oficio aquí apelada. En cuanto al período fiscal 2007 el Fisco Nacional efectuó un ajuste A por la impugnación del pasivo por el mayor valor en la compra "Larga Distancia" por el porcentaje del 65% de los U$D 6.000.000 y un ajuste B por la impugnación de pasivo por los pagos no registrados en el año 2007.

En cuanto a los períodos fiscales 2008 y 2009 se ajustaron las diferencias de cambio.

VI.- a) Que, a continuación, debe este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que

ha quedado trabada la litis.

Que en primer lugar cabe señalar que en el primer ajuste practicado la fiscalización actuante procedió a la impugnación del pasivo originado en el mayor valor de compra a los hermanos Cirigliano por U$S 6.000.000.

En cuanto a la operatoria de compra de las empresas observadas corresponde señalar que de la documentación aportada en sede administrativa se observa un acta de Directorio donde se menciona la compra de tres empresas SITA SRL (CUIT 30-64214698-6); PLUS ULTRA SRL y EMPRESA DUMAS SRL.

En dicha operatoria la recurrente adquiere el 65% de las participaciones societarias, el 35% restante fue adquirido por Transporte Automotor Plaza SA “TAPSA”, la cual a su vez es controlada por GPI, por poseer el 86% del paquete societario. Ambas empresas les compran el 100% del paquete accionario a los Sres. Mario Francisco CIRIGLIANO y Sergio Claudio CIRIGLIANO, si bien los mencionados actúan como Presidente y Vicepresidente de GPI, éstos no poseen participación accionaria en la recurrente, si en GPI Div Internacional, la cual es controlante de GPI.

En tal sentido corresponde destacar que la compra total fue por U$S 37.922.290, el 65% de ese monto (U$S 24.649.488,39) es atribuible a GPI y el 35% restante a TAPSA (U$S 13.272.801,81)

En principio, los Sres. Cirigiliano, Mario Francisco y Cirigliano, Sergio Claudio, habrían comprado las empresas "Larga Distancia" supra mencionadas a los Sres. Lago, Jorge Rubén y Urmenyi, Verónica en fecha 14.09.06, por intermedio de Carlos Lluch y Jorge Álvarez, los que habrían actuado por cuenta y orden de los citados en primer término (fs. 743/750 cpo. ppal.). El valor de compra original (a los Sres. Lago y Urmenyi) fue de U$S 28.000.000.-, con más una "adenda" de U$S 3.922.290.- firmada en diciembre de 2006, por lo que el monto total original sumaba U$S 31.922.290.- (fs. 751/757 cpo. ppal.).

En una sola operación de compra venta de acciones (Lago/Urmenyi a la presunta participación de los Sres. Cirigliano en septiembre de 2006 como pretende hacer valer la apelante y luego de estos al Grupo Plaza de Inversión S.A./T.A.P.S.A. en enero de 2007) se incrementa el valor de venta de "Larga Distancia" en aproximadamente U$S 6.000.000.- sin que ello tenga una justificación técnico contable en el valor libros de la empresa ni en su valor de plaza. Esta diferencia o sobrevalor —el cual estaría computado como valor llave- se vincula con pagos que las empresas T.A.P.S.A. y Grupo Plaza de Inversión S.A. deberían pagarles a Mario y Claudio Cirigliano.

Al respecto cabe señalar que si bien la parte actora señala que los Sres. Cirigliano incorporaron en sus declaraciones juradas el efecto generado por la compra y posterior venta de las participaciones correspondientes a “Larga Distancia”, dicha circunstancia no fue acreditada en autos.

Tampoco se encuentra acreditada la transferencia de dominio de las acciones a favor de los hermanos Cirigliano sino que, por el contrario, los Sres. Álvarez y Lluch transfieren el dominio directamente a la recurrente, así se procedió a impugnar el pasivo declarado a favor de los Sres. Cirigliano por la suma de U$S 6.000.000.-, toda vez que no se encuentra probada su intervención en la operatoria.

Corresponde señalar que conforme surge de las actuaciones administrativas se observa un elevado valor llave activado por la recurrente, el cual asciende a $52.031.270. El valor contable (libros) de las firmas de “larga distancia” al 31/12/2006 era de $21.515.778. Asimismo destaca que por un criterio económico una diferencia de tal magnitud debería corresponder a una proyección favorable de utilidades futuras, circunstancia esta que no se verifica en los estados contables 2007 a 2009.

Más aún el supuesto mayor valor en la composición patrimonial de las sociedades adquiridas que justificaría la diferencia del valor original no fue acreditado con prueba idónea en autos, limitándose la parte actora a efectuar meras manifestaciones.

Asimismo los argumentos de la recurrente haciendo referencia a la documental de la CNRT en donde se informan los aumentos en el total de pasajeros de las firmas Empresa Dumas SA, Plus Ultra SA y Sita SA resultan insuficientes, ya que, tal como señala la fiscalización actuante, el mayor valor de venta referido se habría generado en sólo tres meses, en los cuales no hubo capitalización alguna y respecto a la transformación de las sociedades en sociedades anónimas, cabe señalar que las empresas domiciliadas en la Pcia. de Córdoba (SITA S.R.L. y PLUS ULTRA S.R.L.) se transformaron con posterioridad a la adquisición por parte de la actora, siendo las reuniones de socios en agosto de 2007 y su publicación en el Boletín Oficial en diciembre de 2007, mientras que la sociedad radicada en La Pampa (EMPRESA DUMAS S.R.L.) se inscribió como sociedad anónima en septiembre de 2009.

Atento lo expuesto corresponde concluir que los argumentos de la actora referidos a la variación interanual por los períodos fiscales 2006/2007 no alcanzan para tener por acreditado su postura.

Por otra parte, en cuanto a los argumentos de la recurrente relativos a que los compradores originales incorporaron oportunamente en sus declaraciones juradas el efecto generado por la compra y posterior venta de las participaciones correspondientes a “Larga Distancia”, corresponde señalar que dicho criterio no permite acreditar que hayan actuado por cuenta propia por intermedio de los Sres. Lluch y Álvarez, ya que no reflejaron al 31/12/2006 la incorporación al activo de las participaciones societarias como así tampoco el pasivo generado.

Es dable señalar que de las declaraciones juradas del Impuesto a los Bienes Personales e Impuesto a las Ganancias correspondientes a Lago declara una acreencia con los Sres. Lluch y Alvarez, originado en la venta de “larga distancia”, no obstante, se verificó que ni Claudio Cirigliano, ni Mario Cirigliano, ni Lluch, ni Alvarez declaran esa deuda al 31/12/2006.

Asimismo tampoco declaran crédito contra el Grupo Inversiones Plaza producto de la venta accionaria que le realizaron a la recurrente (fs. 835 Cuerpo Impuesto a las Ganancias V).

Que en efecto, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Que cabe destacar si las manifestaciones de los contribuyentes no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las

impugnan la demostración de los hechos, al contribuyente que impugna las liquidaciones hechas en la Entidad Recaudadora le corresponde probar los errores que le atribuye.

Que la necesidad de documentar todos los actos que involucren al contribuyente sólo puede resultar en su propio beneficio para evitar que pueda darse una determinación alejada de la realidad económica, encontrándose a su cargo, como ya se dijo, la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes las conclusiones del Ente Fiscal, siendo esto último lo que no ha ocurrido en la especie.

Que en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto Ledesma, Amalia, TFN, Sala D, 18/07/2001, Inmobiliaria Quesada SRL, TFN, Sala A, 11/04/2000, Campisi, Benito, Sala B, 10/05/1999, Bur, Delia Matilde, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

Atento lo expuesto corresponde concluir que el incremento de valor en U$S en 6.000.000 carece de justificación técnico contable en el valor libros de la empresa ni en su valor de plaza, correspondiendo confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en este sentido.

Ello así, se confirma el ajuste, con costas.

b) En cuanto al ajuste b) tal como surge de fs. 32 de autos (acto determinativo), luego de la medida para mejor proveer celebrada en instancia administrativa, se impugna el pasivo por los pagos que Lago reconoce al cierre del ejercicio fiscal 2007 por los montos de $1.662.600, $633.354,00 y 300.000,00 y no deducidos de la deuda original, lo que generó un incremento patrimonial no justificado por la suma de $1.661.370,10 más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, de conformidad a lo previsto en el artículo 18 inciso f) de la Ley 11683.

Corresponde señalar que le asiste razón al criterio asumido por la recurrente por cuanto conforme surge de la pericial contable producida en autos de las registraciones contables de GPI SA y de Transportes Automotores Plaza SA se demuestra acabadamente quien realizó dichos pagos.

En tal sentido corresponde señalar que del punto 5 de la pericial contable obrante a fs. 186/191vta. de autos, ambos peritos procedieron a compulsar las presentes actuaciones, concluyendo en relación a la “Opción Irrevocable de Compraventa de Cuotas Sociales y Acciones”, de fecha 2 de enero de 2007, referido a las acciones de las firmas SITA SRL, PLUS ULTRA SRL, EMPRESA DUMAS SRL Y ALTERNATIVAS INTEGRALES S.A. y son contestes en que la firma Transportes Automotores Plaza SA procedió a saldar de la suma de $1.662.600 mediante pagos y transferencias bancarias realizadas entre el 12/02/2008 y el 12/09/2008. Asimismo destacan que Transportes Automotores Plaza SA pagó la suma de $633.354,00 y $300.000,00 entregando valores al acreedor en fecha 14/11/2007.

Ambos peritos concluyen que han podido verificar estos movimientos en los libros de las sociedades Transporte Automotor Plaza SA y Eme&De SA sociedad mandataria, que es quien efectivamente emitió los valores o realizó las transferencias de fondos correspondientes.

Sentado lo expuesto corresponde revocar el ajuste fiscal en este sentido. Con costas al Fisco Nacional.

c) Corresponde señalar que las impugnaciones efectuadas por el Fisco tuvieron incidencia en los períodos fiscales 2008 y 2009, dado que se imputaron en el balance impositivo resultados negativos originados en diferencias de cambio del pasivo que se impugna. En tal sentido corresponde confirmar dichos actos en la medida del ajuste que se confirma en el punto a).

d) Que en cuanto al quebranto cuyo cómputo pretende la recurrente, si bien en la declaración jurada del año 2002 glosada a fs. 281 del cuerpo Providencias de las actuaciones administrativas que corren por cuerda surgiría un quebranto de $ 4.473.091,03 corresponde señalar que el resultado del ejercicio contable que allí se consigna no refleja el resultado contable según los Estados Contables de dicho período que obran agregados a fs. 296 y stes. del cuerpo de antecedentes ya citado. En efecto, de estos últimos surge un Resultado -ganancia- de $ 23.974.559,66 razón por la cual tampoco se evidencia en la declaración jurada ajuste alguno, tal como lo señalan los peritos, a los efectos de la eliminación del ajuste por inflación del resultado impositivo. Ello así, tal como lo afirma el juez administrativo el balance fiscal de la recurrente para el ejercicio 2002 no refleja su real situación patrimonial, quebranto que por otra parte tampoco fue trasladado por la contribuyente. En consecuencia, corresponde confirmar el criterio fiscal en este aspecto.

VII.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en la medida que se confirman los actos apelados. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

La Dra. Guzmán dijo*:*

I.- Que adhiere al relato de los hechos y al Considerando IV del voto del Dr. Pérez.

II.- Que, con respecto al fondo de la causa, de acuerdo con el relato que antecede, cuatro son los aspectos observados por el ente fiscal, a saber: 1) Impugnación del pasivo generado por el mayor valor de venta de las participaciones en “larga distancia”, que surge de las diferencias entre el valor de compra a los vendedores originales (Lago/Urmenyi, por U$S 32.000.000.-) y el de transferencia por parte de los Sres. Cirigliano (U$S 37.922.290.-) Sólo debe computarse el 65% de los U$S 6.000.000.- de diferencia dado que la recurrente adquirió ese porcentaje del paquete accionario, el otro 35% corresponde a TAPSA, empresa del grupo, controlado por este. Este mayor valor se generó en el plazo de 3 meses, lo que implicó la aplicación de la presunción prevista en el inc. f) del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones); 2) Impugnación del pasivo que genera la compra de “larga distancia” toda vez que no se detrajeron del mismo las sumas informadas por los Sres. Jorge Lago y Verónica Urmenyi en el período 2007, generándose un incremento patrimonial no justificado; 3) las impugnaciones efectuadas incidieron en los períodos 2008 y 2009, dado que se imputaron en el balance impositivo resultados negativos originados en los pasivos impugnados y 4) Impugnación de un quebranto de $ 4.473.091,03, correspondiente al período 2002, cuyo cómputo pretende la recurrente de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 19 de la ley del gravamen.

III.- Que corresponde entonces expedirse sobre los agravios dirigidos a cuestionar el criterio fiscal que impugnó los pasivos declarados y los consideró incrementos patrimoniales no justificados.

Previamente, entiendo oportuno examinar si la metodología seguida por el ente fiscal se adaptó a la normativa vigente, debiendo destacarse que en el caso sub examine, se utilizó la presunción contenida en el inc. f) del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que más allá de que la ley imponga al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento resulta **excepcional y subsidiario**, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal.

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente *"con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente"* (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001).

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 del mismo. 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.

IV.- Que, en función de lo expuesto, la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia del ajuste en el impuesto a las ganancias, como consecuencia de la impugnación realizada por el Fisco Nacional de los pasivos declarados por la recurrente.

A la luz del relato efectuado por el Vocal Instructor en el Considerando V de su voto, puede afirmarse que el ente fiscal actuó diligentemente en ejercicio de sus atribuciones de verificación y fiscalización con el objeto considerar al pasivo impugnado declarado al cierre del ejercicio 2007 por la compra de tres empresas de transporte de pasajeros de "larga distancia" (Sita SRL, Plus Ultra SR y Empresa Dumas SRL) como incremento patrimonial no justificado. A su vez dicha impugnación tuvo incidencia en los períodos fiscales 2008 y 2009 dado que se imputaron al balance impositivo resultados negativos originados en diferencias de cambio del pasivo que se impugna, las cuales también fueron impugnadas.

V.- Que sentado ello, cabe recordar que el artículo 18, inciso f) de la ley 11683 fue establecido como un elemento esencial de cierre que busca evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación,

gravándolas cuando se manifiestan. Se basa en la presunción de rentas ocultas a partir de ciertos gastos o elementos patrimoniales y, como es sabido, se conciben como medio de prueba encaminado a acreditar la existencia de rentas ocultas, debiéndose probar la cuantía de ellas y su ubicación en un período impositivo, que puede ser aquél en el cual se sitúe el descubrimiento de los elementos patrimoniales de cuya existencia se infiere la de las rentas invertidas en su adquisición, o cualquier otro anterior en el tiempo -siempre dentro del plazo de prescripción-.

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

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

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

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

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

Bajo ese marco doctrinario, el caso sub examine refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente.

VI.- Que según surge de la vista corrida oportunamente por medio de una única operación de compra venta de acciones (primero los señores Alvarez y Lluch compraron -por cuenta y orden de los señores Cirigliano- a los señores Lago y Urmenyi el 14/9/2006 y luego la venta de aquellos al Grupo Plaza de Inversión SA.-TAPSA en enero de 2007) se incrementa el valor de venta de las empresas "larga distancia" en aproximadamente U$S 6.000.000 sin que ello tenga una justificación técnico contable en su valor de plaza o en el valor de libros de la empresa. Ese sobrevalor se vincula con pagos que la actora y TAPSA

debían efectuar a los señores Cirigliano. Por otra parte, atento que la transferencia de dominio de las acciones fue directa entre los señores Alvarez y Lluch y la recurrente -pero sin intervención de los hermanos Cirigliano- se procedió a impugnar el pasivo declarado a favor de estos últimos por la suma señalada, toda vez que no se acreditó de manera fehaciente su intervención en la operatoria.

LLegados a este estdo, es la actora quien debió justificar el incremento patrimonial detectado, lo que no inhibe al Fisco de realizar las verificaciones necesarias y proceder a realizar los ajustes de rigor.

Con relación al incremento patrimonial no justificado imputado a la apelante en el período fiscal 2007 respecto del mayor valor de compra de las empresas a los señores Cirigliano, la apelante aportó -en su intento de justificar el mayor valor producido en los tres meses que separan las supuestas dos compras del conjunto de empresas de larga distancia- detalle de la evolución del parque de ómnibus de las tres firmas en cantidades físicas para los meses de septiembre de 2006 y de 2007 y montos de ingresos mensuales para diciembre 2006 y septiembre 2007, información que no pudo validarse a través de los estados contables aportados. El Fisco Nacional dictó una medida para mejor proveer (fs. 2606/2609 a.a.) como resultado de ella, según se informa a fs. 2613/2615 de las a.a., la División Revisión y Recursos se apartó de las conclusiones arribadas en el informe emitido por el área fiscalizadora respecto de los pagos efectuados en el período fiscal 2007, ya que de la conciliación de los pagos que efectuara la contribuyente surgen registraciones contables que si bien son de la cuenta “Títulos y acciones” no tienen como contrapartida las correspondientes a la operación de compra de “Larga distancia”, o bien los importes reconocidos como cancelados por la parte acreedora, no son coincidentes con la registración de la empresa, por lo que la simple registración aludida no acredita a juicio del organismo fiscal –opinión que se comparte- que se trate de la operación que se discute.

Asimismo, se ha tenido en cuenta que los señores Mario y Sergio Cirigliano son miembros del Directorio de la apelante y accionistas; que el Sr. Lago y la Sra. Urmenyi declararon que tanto Álvarez como Lluch actuaban en representación de la apelante (v. fs. 178/180 del cuerpo procedimiento en la provincia de Córdoba); que según surge de lo publicado en el Boletín Oficial del 10/12/2007 la titularidad de las cuotas partes de “Plus Ultra” y “Sita” corresponden a los señores Alvarez y Lluch y no a los señores Cirigliano; que de acuerdo con lo dispuesto por la Ley 19550 en sus artículos 30 y 146 el grupo de inversión organizado como sociedad anónima no podía adquirir las participaciones societarias correspondientes a las sociedades de larga distancia puesto que ellas respondían al tipo societario “SRL” lo que obligó la participación de personas físicas -Alvarez y Lluch- que según manifestaron a fs. 840 y 866 del cuerpo ganancias de los a.a. firmaron por cuenta y orden de los señores Cirigliano; que los compradores originales Mario y Sergio Cirigliano no incorporaron en su situación patrimonial al cierre del período fiscal 2006 el resultado de la operación realizada por su cuenta y orden.

En ese contexto, habida cuenta que el organismo fiscal, por las razones expuestas precedentemente, ha justificado el soporte de su pretensión por vía de presunciones, corresponde que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, objete la impugnación planteada por dicho organismo, siendo aplicable al presente contencioso la regla “onus probandi incubit ei qui dicit”, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, por lo que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de sus pretensión, defensa o excepción (cfr. art. 377 CPCCN).

VII.- Que es así que debe considerarse entonces el elenco probatorio obrante en la causa, con el fin de obtener el valor de convicción que -de acuerdo a las distintas posturas de las partes- pueda deducirse de su contenido.

Cabe destacar que, en oportunidad de contestar el oficio, la Comisión Nacional de Regulación del Transporte informa que la documentación acompañada es copia de los originales que fueron emitidos oportunamente por el Área Estadística y Seguros, los cuales se encuentran en archivo de dicha comisión (v. fs. 166) mas ello sólo da conocimiento de información estadística sobre la cantidad de pasajeros de las tres empresas de "larga distancia" por los años 2005 a 2007, lo cual no tiene entidad para desvirtuar la pretensión fiscal en cuanto al mayor valor adquirido por las empresas en los tres meses que transcurrieron entre las dos compras.

Por otra parte, el informe pericial agregado a fojas 190/191vta. no permite –tampoco- desvirtuar la pretensión fiscal respecto a los pasivos cuestionados.

En particular, con respecto al ajuste vinculado con las sumas informadas por los Sres. Lago y Urmenyi, en el período 2007, entiendo oportuno destacar que más allá de lo informado por los expertos contables en el punto 5 de su informe, lo cierto es que el perito del Fisco señala que "del estrecho marco cognoscitivo del informe pericial no estoy en condiciones de establecer los motivos por los cuales la actora al cierre registra un pasivo de $ 1.622.600 que dice haber cancelado..." (v. fs. 191 vta.)

En definitiva, una evaluación conjunta de la prueba producida en sede administrativa y ante esta instancia permite concluir que aquellos pagos que no tienen la contrapartida en registración y orden de pago no logran dar sustento a la explicación de la actora.

Al ser ello así, resulta imposible a este Tribunal tener por válida una operatoria en la cual, los nexos de vinculación entre la documental aportada, los hechos y las personas supuestamente intervinientes en la operatoria, se estructura en función de una serie de manifestaciones sobre una triangulación a la que cabe tildar de inverosímil y ajena a las reglas de la sana crítica.

En mérito a lo expuesto, entiendo que deben confirmarse los ajustes que el fisco nacional efectuara con sustento en el artículo 18, inc. f) de la ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modificaciones- (Vid. Considerando II, puntos 1 y 2).

VIII.- Que con respecto a los ajustes 3 y 4, adhiero al voto del Vocal Instructor (Considerando VI, puntos c) y d)).-

IX.- Que, no existiendo agravios concretos sobre los intereses resarcitorios, solo cabe su confirmación.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución venida en recurso, con costas.

El Dr. Porporatto dijo*:*

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto, intereses conforme el Considerando VI a), c) y d). Con costas a la actora.

2) Revocar la resolución apelada conforme Considerando VI b). Con costas al Fisco Nacional.

3) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días practique reliquidación de conformidad con lo dispuesto en la presente.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse las actuaciones administrativas y oportunamente archívese.

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.11.20 12:44:52 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.11.20 16:04:52 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.11.20 16:06:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.20 16:07:37 -03:00