Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-93770504-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 25 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA. EXPTE. 40.519-I TRIVELLINI, María Macarena

---

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Viviana Marmillon (Vocal subrogante de la 1° Nominación), y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 40.519-I -y su acumulado Nº 41.322-I-, caratulado “**TRIVELLINI, María Macarena s/ apelación**”.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 37/68 y 119/132 la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 89/2014 (DV RRBB) y 139/2014 (DV RRBB) de la A.F.I.P – DGI (hoy ARCA), suscriptas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca, en virtud de las cuales se determinó de oficio la materia imponible correspondiente al Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2008 y 2009-, y el Impuesto al Valor Agregado -01/2008 a 12/2009-, con más sus intereses resarcitorios. A su vez, se aplicaron multas sobre los citados períodos fiscales, con sustento en los artículos 46 y 47 -incs. a) y b)- de la Ley 11.683.

En primer término, sostiene la nulidad de la Resolución Nº 89/2014 por omisión de producción de prueba útil aportada, y argumenta que se han violado los principios del debido proceso adjetivo y legalidad.

Se agravia del método presuntivo utilizado, por considerar que la presunción aplicada resulta arbitraria y alejada de la realidad económica por la que atravesaba su negocio.

Alega la falta de valoración de los préstamos familiares que recibió por parte de sus progenitores; dado que los mismos -según sus dichos- tuvieron su origen en la desfavorable situación económica que atravesó su negocio, y el ingreso de dichas sumas tuvo como objetivo principal sanear el pasivo.

En lo atinente a la multa aplicada, considera que el plexo presuncional elegido por el Fisco Nacional resulta arbitrario, siendo aplicable la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Mazza Generoso y Mazza Alberto s/ recurso de apelación”; por lo que solicita se revoquen las

mismas, o en su defecto se reencuadren, de acuerdo a lo establecido en el artículo 45 de la Ley 11.683.

Cita jurisprudencia que entiende apoyan su postura, formula reserva del caso federal, ofrece prueba informativa y testimonial, y solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que a fs. 54/68 y 142/154 respectivamente, se presenta el Fisco Nacional y contesta los traslados conferidos. Desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes las resoluciones determinativas de oficio que motivaron las presentes actuaciones, solicitando el rechazo de los recursos impetrados por las razones de hecho y de derecho que expone. Acompaña las actuaciones administrativas, plantea el caso federal y pide que se confirmen las resoluciones recurridas, con costas.

III.- Que a fs. 164 obra la sentencia por la cual se ordenó acumular el Expediente Nº 41.322-I al Nº 40.519-I. A fs. 73 se abrió la causa a prueba; a fs. 204 se tuvo por decaído el derecho de la actora a producir la prueba informativa, oportunamente ofrecida; a fs. 216 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala A; a fs. 221 se pusieron las presentes actuaciones para alegar, obrando solamente a fs. 228/231 el alegato del Fisco Nacional; finalmente, a fs. 235 pasaron a sentencia.

IV.- Que, en primer lugar, aun cuando no haya sido planteado como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación al agravio de la actora por cuanto solicita se declare la nulidad de la Resolución Nº 89/2014.

En este aspecto, es dable traer a colación 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).

Desde lo estrictamente formal, la resolución objeto del presente agravio satisface acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Tampoco se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo, ni se ha vulnerado el derecho de defensa, ya que tuvo oportunidad de ofrecer prueba y de exponer sus argumentos, tanto en sede administrativa como en esta instancia.

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

En definitiva, el agravio de la actora es un argumento que hace a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

A su vez, es pertinente subrayar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 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* escrito de apelación punto IV), razón por la cual no procede una imposición de costas autónoma (CSJN, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

V.- Que, a continuación, corresponde a este Tribunal describir los términos en los que ha quedado trabada la *litis*.

De la lectura del Informe Final de Inspección (*vide* fs. 130/139, Cuerpo Principal N° 1), se desprende que se inició una fiscalización con la Orden de Intervención N° 577.420, con fecha 28/01/2001, respecto del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2008 y 2009, la que luego se amplió sobre el Impuesto al Valor Agregado bajo la Orden de Intervención Nº 819.617 de fecha 08/04/2013, por los períodos fiscales 01/2008 a 12/2009 (*vide* fs. 8/11, Cuerpo Principal Nº 3).

En primer término, la fiscalización en el período fiscal 2008 constató inconsistencias en los datos declarados, toda vez que las ventas anuales no resultaban suficientes para cubrir los gastos básicos de su actividad (*vide* fs. 6/7, Cuerpo Ganancias Nº 1).

En razón de lo apuntado, del control efectuado sobre las compras y gastos del ejercicio, se detectó una diferencia no declarada surgida de comparar el total de compras y gastos (imputables y no imputables al costo) exteriorizados y los totales verificados en: 1°) los libros de IVA del período 2008; y 2°) los sueldos y Contribuciones de Seguridad Social informadas en la base E-Fisco.

Ante dicha circunstancia, la inspección para establecer las ventas omitidas en el período 2008, aplicó a la diferencia de compras y gastos relevada el índice de utilidad neta sobre gastos declarado en el ejercicio fiscal 2007, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18 -último párrafo- de la Ley 11.683 (*vide* fs. 515 y 497, Cuerpo IVA).

En lo que hace al período fiscal 2009, la fiscalización actuante ajustó el resultado impositivo declarado al detectar pasivos con familiares directos, cuyo origen y cuantía no fueron acreditados en virtud de carecer de respaldo documental fehaciente, y por lo tanto se les dio a estos el tratamiento de incremento patrimonial no justificado (art. 18, inc. f), Ley 11.683).

En lo relativo a los préstamos que la actora invoca, se aportó -mediante multinota de fecha 26/05/2011- documentación que fue valorada en el Vista conferida el 22/10/2013, entendiéndose -desde la perspectiva de los inspectores- que no resultaba válida a los fines de probar el origen de los préstamos, conforme el siguiente detalle:

1°) Con relación al préstamo de su madre, de la lectura de las dos escrituras presentadas (*vide* fs. 35/46 y 38/40, Cuerpo IVA), se observó que la titularidad de los inmuebles no correspondía a la Sra. María del Valle Christiansen, sino al hermano de la responsable -Sr. Néstor Jorge Christiansen-; por lo que el monto

de venta de dichos bienes no justificaba el origen del dinero prestado al 31/12/2009. Además, las sumas cobradas eran inferiores al importe prestado.

2°) En cuanto al préstamo de su padre, de la copia simple de la Escritura Nº 92 consistente en la "Venta de Fondo de Comercio" de Miguel Ángel Trivellini y Gustavo Schena a "Brandauer y Compañía SA", de fecha 01/06/1993 (*vide* fs. 26/33, Cuerpo IVA), los actuantes remarcaron que solo un 50% le corresponde al Sr. Trivellini, y que no hay correspondencia entre las fechas (15 años antes) y montos de la escritura con el pasivo consignado en el año 2009, ni se acredito la tenencia de los fondos en cabeza del acreedor para ese año.

Asimismo, de las declaraciones juradas presentadas por los progenitores, se concluyó que carecen de capacidad económica suficiente para facilitar el dinero que dicen haber prestado.

De la consulta a los sistemas informáticos, se destacó que la Sra. Christiansen María del Valle: a) tiene baja provisoria (de oficio) en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado desde el año 2005; b) baja definitiva en Aportes de la Seguridad Social (autónomos) desde el año 2007; y c) no posee acreditaciones bancarias, ni bienes registrables (*vide* fs. 125, Cuerpo Ganancias).

Por el lado del Sr. Miguel Ángel Trivellini, se verificó que registra: a) quiebra en el año 1996, y desde dicha fecha tiene baja provisoria en el Impuesto a las Ganancias, y baja definitiva en el Impuesto al Valor Agregado y el Régimen Nacional de Autónomos; b) acreditaciones bancarias solo en el año 2001 por $ 21.375; c) la titularidad de propiedades en la localidad de Pedro Luro, Provincia de Buenos Aires, siendo el último año informado el 2009 (*vide* fs. 41/50, Cuerpo Ganancias).

Por otro lado, los actuantes enfatizaron que en el período 2009 la recurrente declaró préstamos de dinero de sus padres, pero para el período 2008 los dedujo como carga de familia, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 de la ley del gravamen.

En resumen, la realidad que interpreta el Fisco Nacional es que la contribuyente no demuestra de manera clara y fehaciente el origen de los fondos que declaró como pasivos con sus familiares, como así tampoco el destino que se les dio a los mismos y su devolución.

Como corolario de lo expuesto precedentemente, el organismo fiscal procedió con los ajustes bajo análisis.

VI- Que, en este contexto, la causa se ciñe a determinar si las presunciones utilizadas por el Fisco Nacional se ajustan a derecho.

Ello así, se debe tener presente que el legislador ha aceptado la necesidad de implantar métodos indiciarios con el propósito de contrarrestar la evasión fiscal. De este modo, la validez de los mismos dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción obrantes en la causa (CNACAF, Sala I, *in re* "Casado Abel y otros", 07/05/1993).

Asimismo, en referencia a la carga de la prueba, puede decirse que es evidente que la utilización de presunciones facilita la tarea del Fisco Nacional. Así, desde el punto de vista probatorio, la principal consecuencia es la mutación del objeto probatorio. En la utilización de una presunción se parte de un hecho conocido para deducir uno ignorado, de modo que el cambio del objeto de la prueba radica en que

no se prueba el hecho ignorado -que sería generalmente el núcleo de la cuestión probatoria en un juicio-, sino en probar la existencia del hecho conocido que es el soporte de la presunción. Probado o acreditado este último, las reglas de probabilidad y vinculación que sustentan al indicio permitirán tener por deducido al hecho ignorado. En otras palabras, se cambia el objeto de la prueba (Diez, Fernando - Ruetti, Germán, Procedimiento Tributario Ley 11.683 comentada, 1ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2016, p. 187).

En la materia que aquí 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, tanto por las diversas Salas de este Tribunal como así también por la Alzada (TFN, Sala D, "Ledesma, Amalia", 18/07/2001, TFN, Sala A, "Inmobiliaria Quesada SRL", 11/04/2000, TFN, Sala B, "Campisi, Benito", 10/05/1999, y CNACAF, Sala IV, "Bur, Delia Matilde", 12/11/1996).

En efecto, las reglas contenidas en el artículo 18 de la Ley 11.683 refieren a presunciones "*iuris tantum*", cuya consecuencia es la de revertir la carga de la prueba. Así, la derivación fundamental de la presunción aludida es dispensar de la prueba del hecho presumido al favorecido por ella. Cuando resulta de aplicación una de estas presunciones, el que se beneficia con ella no debe probar sino el hecho antecedente; la ley suple su actividad y tiene por acreditada la conclusión, por lo que la carga probatoria pesa sobre quien niega el hecho antecedente o la inaplicabilidad de la presunción a su caso.

Baja tales pautas y en lo que se refiere estrictamente al método empleado, se advierte que la determinación de oficio, que consistió en la estimación de ingresos teniendo como base las diferencias patrimoniales y gastos deducibles, no merece reprobación alguna por cuanto no se observan irregularidades en el procedimiento empleado para la inspección actuante.

VII.- Que partiendo de las reglas y metodología aplicables en autos, cabe concluir que frente a las observaciones realizadas por el ente fiscal, la actora tenía la carga procesal de probar el error o desacierto de los ajustes proyectados, cuestión que no ha sido despejada en la instancia anterior, ni ante este Tribunal pese a contar con la posibilidad de ofrecer prueba; circunstancias que ratifican la aplicación de las presunciones a favor del ente recaudador.

Sin perjuicio de ello, es preciso aclarar que las declaraciones testimoniales agregadas a fs. 175/193 no son suficientes para desvirtuar los elementos colectados por la fiscalización en las actuaciones administrativas, pues la mera afirmación de hechos sin la debida documental de respaldo, no resulta apta para conmover las determinaciones como las que aquí se encuentran en crisis. Este Tribunal -en consonancia con cita de doctrina jurisprudencial de nuestro Alto Tribunal- tiene dicho: *"Que, la prueba testimonial en materia fiscal tiene un valor probatorio acotado, frente a otras circunstancias que resultan probadas […] Que, las personas deponentes revestían, en varios casos, características de cuasi dependientes, familiares o amigos del actor […] Que, al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene inveteradamente resuelto que la prueba para desvirtuar la determinación del Fisco puede ser ampliamente desarrollada 'aunque claro está que esa prueba no puede consistir únicamente […] en certificaciones testimoniales de sus propios dependientes […] porque de admitirse tal procedimiento, los fraudes fiscales quedarían impunes'… (CSJN in re SIA S.A. 06/09/1967)"* (TFN, Sala B, "Wree Helmuth Tomas", 30/09/2002).

En este sentido, es necesario traer a colación que *"la carga de la prueba no supone ningún derecho del*

adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito" (CN. Civ., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S), correspondiendo colegir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba el deber de probar sus afirmaciones (arg. art. 377, CPCCN), al no ser sustentados por actividad probatoria alguna, se tornan en simples consideraciones carentes de la virtualidad necesaria para conmover el criterio formulado por el juez administrativo.

En consecuencia, voto por confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuestos, con costas.

VIII.- Que en materia de intereses resarcitorios solo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco Nacional como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

IX.- Que resta expedirse sobre la procedencia de las multas aplicadas por defraudación, sustentadas por los artículos 46 y 47 -incs. a) y b)- de la Ley N° 11.683, graduadas en tres (3) veces el importe determinado sobre los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado que se confirma.

Que debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en la aludida norma, ello exige del ente recaudador acreditar no solo la conducta omisiva del gravamen, sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada *in re* "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"... la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado"*.

En este punto, visto la serie de investigaciones que tuvo que llevar a cabo la fiscalización -ver lo referenciado en el Considerando V-, es que se puede considerar que la actora utilizó un ardid o engaño para llevar a cabo una disminución en los impuestos declarados.

En lo concerniente al fondo de la cuestión no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes sobre la veracidad de las operaciones de compras declaradas, deudas y préstamos familiares cuestionados por la fiscalización, ni que permitan desvirtuar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley de rito.

En suma, la actora no acompañó ningún tipo de elemento probatorio que permita acceder al convencimiento de que ha procedido conforme a derecho, sino que, por el contrario, las irregularidades destacadas pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo.

Por ende, ante la ausencia de soporte probatorio, tanto en sede administrativa, como ante este Tribunal y en atención a las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la sanción aplicada, reduciendo la misma a su mínimo legal, en atención a no surgir de las actuaciones que la actora presentara antecedentes

infraccionales. Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reducen las sanciones.

Por último, de acuerdo a lo resuelto precedentemente, corresponde rechazar la pretendida aplicación del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación emitido en la causa "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto", de fecha 06/04/1989. En esa ocasión se dijo "*... que si bien la presunción consagrada en el artículo 25 de la ley 11683 (t.o.1978)* [actual artículo 18] *resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, en tanto y en cuanto el contribuyente no acreditara el origen de los fondos impugnados, dichas consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario* ***sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco****..."* (el destacado me pertenece).

En la misma dirección, la Cámara Contencioso Administrativa Federal *in re* "Giacomelli, Jorge Andrés c/ DGI", de fecha 12/04/2007, sostuvo que: *"... una cosa es la prohibición de extender al campo de la responsabilidad represiva tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación impositiva, y otra muy distinta que, probado concretamente el hecho que exterioriza la real capacidad contributiva del contribuyente, la no tributación por parte de éste de lo legalmente debido en razón de aquella no pueda inferirse como intencional sobre la base de acciones u omisiones que sean reveladoras de la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas contemplada como elemento subjetivo de la figura de defraudación fiscal"*.

Ahora bien, partiendo de esta premisa y considerando que en el presente caso se configura el elemento subjetivo que requiere la figura dolosa contenida en la ley procedimental -de conformidad con los argumentos expuestos *ut supra*-, corresponde rechazar la aplicación de la jurisprudencia pretendida por la aquí apelante.

Las Dras. Marmillon y Guzmán dijeron:

I.- Que adhieren al relato de los hechos, al Considerando IV y a la solución propiciada por el Vocal Instructor en mérito a las consideraciones que pasamos a exponer.

II.- Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre los agravios dirigidos a impugnar el criterio fiscal que determinó la obligación de la recurrente frente a los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, períodos fiscales 2008 y 2009, a partir de la presunción contenida en el primer párrafo y el inciso f) del artículo 18 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), respectivamente, debiendo analizarse, en primer término, por una razón de lógica precedencia, el período 2008.

Cabe recordar que, en sus escritos de inicio, cuestiona el accionar fiscal, pues a su criterio no debió recurrir al método indiciario, toda vez que este es alternativo y su uso debe ser razonable y vincularse con las circunstancias del caso, situación que -entiende- no se da en la especie.

En puntual contestación a sus agravios, debe precisarse 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 solo 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). Como señalara 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".

La facultad de acudir al método presuntivo ha sido aceptada por la doctrina jurisprudencial. Así lo recuerda en un pronunciamiento la Alzada al sostener 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 in rebus: "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/ DGI" del 22/02/01, y sus citas).

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre *("presumtio sumitir ex so quo prelumque fit")*, aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, "Metodología Jurídica", Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pág. 580).

Ahora bien, las presunciones así definidas, tienen como objeto constituir la prueba a favor del Fisco para verificar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente, facilitando su tarea. En efecto, la utilización de una presunción deviene en el cambio de objeto de la prueba, pues deberá probarse la existencia del hecho conocido que da soporte a la presunción. Más ello no significa que el Fisco se encuentre dispensado de llevar adelante una actividad probatoria, pues debe justamente probar los hechos base o inferentes en que se funda la presunción.

Como contrapartida, deberá el contribuyente cuestionar y probar tanto la existencia del hecho cierto en el que se basa como la relación entre el hecho inferente y el inferido.

III.- Que bajo ese contexto normativo y doctrinario se analizará la determinación de oficio efectuada en el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2008.

Como quedó dicho en el Considerando V del voto del Dr. Porporatto, de los sistemas informáticos del organismo fiscal se observaron inconsistencias en los datos declarados por la recurrente, pues las ventas anuales declaradas no resultan suficientes para cubrir los gastos básicos de su actividad. Entre las compras y gastos del ejercicio, se detectó una diferencia de $ 472.119,09.- surgida de comparar el total de compras y gastos (imputables y no imputables al costo) exteriorizados en la DDJJ del ejercicio ($ 544.026,83.-) y el total verificado es de $ 1.016.145,92.- compuesto por: 1) las compras y gastos registrados en los libros IVA (2008) que asciende a $ 755.716,84.-; 2) los sueldos que surgen de la información de la base E-Fisco por un importe de $ 211.312,43.- ; y 3) las Contribuciones de la Seguridad Social informadas en las bases E-Fisco por $ 49.116,65.-

A partir de dichos datos, los actuantes para establecer las ventas omitidas del período, aplicaron a la diferencia de compras y gastos verificadas el índice de utilidad neta sobre gastos exteriorizados en la declaración jurada del período fiscal 2007, arribando al monto de ventas omitidas ($ 528.838,87.-), el que se adicionó al declarado por la recurrente ($ 644.746,95.-). Al monto arribado, se le restaron las deducciones y gastos computables y los admitidos por la fiscalización ($ 1.062.586,86), arribando a un resultado impositivo ajustado de $ 110.998,87.- Debe destacarse que se computaron también las deducciones personales previstas en el artículo 23 de la LIG. Se detrajeron retenciones y percepciones declaradas, que fueron corroboradas, el crédito de Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios y el importe ingresado en la declaración jurada presentada por el período, resultando un saldo a ingresar de $ 18.621,81.-

De acuerdo con el relato efectuado, el ente fiscal se encontraba autorizado a recurrir al último párrafo del artículo 18 de la Ley 11.68 –t.o. en 1998 y sus modificaciones-, en tanto dispone que el órgano recaudador podrá efectuar la determinación de la obligación tributaria *"calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de cualquier índice que pueda obtener, tales como el consumo de gas o energía eléctrica, adquisición de materias primas o envases, el pago de salarios, el valor del total del activo propio o ajeno o de alguna parte del mismo"*, detalle que el propio legislador aclara es meramente enunciativo, y su uso podrá realizarse en forma individual o conjunto.

Conforme lo expuesto precedentemente, correspondía a la recurrente, en uso de su derecho de contradecir y derribar las conclusiones del ente fiscal, acompañar la prueba tendiente a acreditar sus dichos, lo que en la especie no ha sucedido, ni en sede administrativa ni ante este Tribunal.

En virtud de lo expuesto, solo cabe concluir confirmando el ajuste fiscal del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2008.

IV.- Que, ahora bien, con respecto al período fiscal 2009, los funcionarios fiscales detectaron declarados pasivos con familiares directos cuyo origen y cuantía no se acreditó, toda vez que se careció de respaldo documental fehaciente. Específicamente se analizaron los pasivos declarados con Christiansen, María del Valle por $ 245.000.- y Trivellini, Migue Ángel, por $ 248.000.- Cabe aclarar que estos son padres de la recurrente.

Frente a la falta de documentación que de sustento a dichos pasivos, se les otorgó el tratamiento de incremento patrimonial no justificado, conforme prevé el artículo 18, inciso f) de la ley de rito.

Ello así, y advirtiendo que el ente fiscal se encontraba autorizado a la luz de lo expuesto, a recurrir válidamente a la presunción establecida 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.

V.- Que en su defensa la recurrente acude a un argumento central: la existencia de dos préstamos efectuados por sus progenitores que, por tal razón, no han guardado ninguna formalidad.

Sobre el particular, cabe recordar que en materia de préstamos entre familiares, este Tribunal ha sostenido que "*al tratarse de créditos entre parientes resulta plausible considerar que no se observen ciertos requisitos formales en su documentación (que en otros casos se exigirían) ello es así cuando aquellos no tienen más consecuencias que las limitadas al ámbito familiar, mas no, por ejemplo, en las tributarias que aquí se analizan, en donde el cumplimiento de esas formalidades para acreditar la realidad de los hechos es indispensable, o por los menos, suplir las mismas con pruebas que demuestren esa realidad" (conf. "Montemagiore, Fortunato, -Sala A- 07/05/1998).*

A su vez, en otra oportunidad, dispuso que "*aunque los préstamos entre familiares pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de prueba documental —en principio indispensable-puede suplirse por otros medios que acrediten la existencia, magnitud y modalidad de la operación, a cuyo efecto deberá ponderarse también el grado de parentesco, atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido de que los medios por los que se trata de acreditarlo deberán valorarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y las causas a que obedece el préstamo. En este sentido, a falta de instrumentos públicos o privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para demostrar la realidad del mismo,* ***han de utilizarse otros medios de prueba, demostrándose la secuencia completa de la operación. Es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de este y, si fuere el caso, su posterior restitución.*** *("MADUEÑO, DORA ISABEL" - Sala B - 17/7/96). E*l resaltado es propio.

Es decir que, de conformidad con la jurisprudencia pacífica sobre este tema, es cierto que se ha asentado que en los mutuos entre parientes no se requiere un excesivo rigor formal para demostrar su existencia. En tal sentido, será suficiente con que pueda probarse lo siguiente: a) la existencia de dinero disponible en cabeza del acreedor, b) la forma y disposición de los fondos mediante algún flujo de fondos, c) la aplicación de los fondos, d) la forma o modalidad de las devoluciones, y e) la fuente de generación de los recursos para devolverlos. En tal sentido, se ha expedido este organismo jurisdiccional en diversos pronunciamientos (conf. "De Martino Antonio", –Sala B- 31/5/1994; "Amden, Raúl", -Sala C- 25/9/2001).

En ese contexto, lo cierto es que sus argumentos lucen huérfanos de toda probanza que pueda siquiera acreditar la existencia de dichos préstamos.

En principio, debe tenerse en cuenta que el ente fiscal pudo corroborar que los sujetos que declararon como prestamistas no poseían capacidad económica que hubiera permitido que se constituyan en acreedores de préstamos de cierta magnitud.

En esa dirección, con respecto al préstamo de su madre, Sra. María del Valle Christiansen, la recurrente acompañó en sede administrativa Escritura N° 191 de división de condominio de un terreno baldío ubicado en la Localidad de Pedro Luro, entre Christiansen Néstor Jorge, hermano de la madre, y Alejandro Raúl Yuris, y Escritura N° 192 de venta de dicho terreno por Néstor J. Christiansen a favor de José Villarpando y Charo Martínez Céspeder, por el valor de $ 120.000.- (vid. fs. 38/40 y 35/36, Cuerpo IVA acompañado).

Asiste razón a la apelada en su afirmación de que dichos instrumentos no resultan válidos para probar el préstamo alegado, toda vez que no acredita la capacidad económica de la prestamista. En efecto, no era titular del inmueble y la venta la realizó su hermano, lo que no justifica el origen del dinero prestado. A ello cabe agregar que el monto de la venta es inferior al prestado.

A ello, debe agregarse que, de la consulta a los sistemas informáticos de la AFIP, la Sra. María del Valle Christiansen tuvo baja provisoria en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado desde el año 2005 y baja definitiva en Aportes de la Seguridad Social desde el año 2007. Se verificó también que no posee acreditaciones bancarias ni bienes registrables (vid. fs. 125 del Cuerpo Ganancias acompañado)

Finalmente, su declaración testimonial en esta instancia tampoco aporta elementos que coadyuven a sustentar sus dichos, dado que allí menciona que los importes que le prestó a su hija provenían de una herencia, hecho que no acreditó ni en la instancia administrativa ni ante este Tribunal.

Por último, y con respecto al préstamo efectuado por su padre, acompañó durante la fiscalización fotocopia de Escritura N° 92 “Venta de Fondo de Comercio” efectuada por Miguel Ángel Trivellini y Gustavo R. Schena a “Brandauer y Compañía S.A.”, de fecha 1/6/1993 por US$ 250.000.-, de los cuales correspondieron a aquel el 50%. Por lo tanto, no solo no hay correspondencia entre los montos sino que tampoco existe esa correspondencia entre las fechas, pues entre la venta y el préstamo transcurrieron 15 años (vid. escritura fs. 26/33 del Cuerpo Impuesto al Valor Agregado I). No acreditó que en el año 2009 todavía tuviera esos fondos.

Por otra parte, los funcionarios fiscales constataron que el Sr. Trivellini registra quiebra en el año 1996 y desde esa fecha tiene baja provisoria en el Impuesto a las Ganancias y baja definitiva en el Impuesto al Valor Agregado y en el Régimen Nacional de Autónomos (fs. 41 del Cuerpo Impuesto al Valor Agregado I); registra acreditaciones bancarias solo en el año 2001 por $ 21.375 (fs. 47 del mismo cuerpo) y es titular de propiedades en la localidad de Pedro Luro, Provincia de Buenos Aires.

En cuanto a la declaración testimonial del Sr. Trivellini en esta sede, debe señalarse que explica que los fondos que prestó se originaron en la venta de una estación de servicio ubicada en Ruta 3, Km. 696 y de 4 camiones. Circunstancias que no han sido acreditadas en autos.

En último lugar, merece destacar que la recurrente no se hace cargo de la contradicción de declarar como cargas de familia a sus padres, quienes alega le prestaron dinero.

Por lo tanto, los agravios de la recurrente -sobre la que reposaba la carga probatoria- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran modificar las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias apelada en autos. Con costas.

VI.- Que, con respecto a la determinación de Impuesto al Valor Agregado, teniendo en cuenta que reposa en los mismos elementos y la recurrente esbozó idénticos agravios, habiendo producido la misma prueba para ambos tributos, corresponde su confirmación. Con costas.

VII.- Que, con relación a la liquidación de intereses resarcitorios, toda vez que no se formularon agravios, corresponde su confirmación, con costas.

VIII.- Que resta analizar la procedencia de las sanciones aplicadas, que reposan en los artículos en los términos del art. 46 y 47 -incs. a) y b)- de la Ley 11.683.

Al respecto, la recurrente se limita a señalar que no existió una conducta dolosa de su parte que encuadre en la multa aplicada, y que de acuerdo con doctrina de nuestro Máximo Tribunal -que cita- no procede la aplicación de la figura dolosa sobre la base de una determinación sobre base presunta.

En principio, cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no solo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así, toda vez que “*El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas”* (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI,

“Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, solo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

IX.- Que en el *sub-examine* el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta de la recurrente, al artículo 47 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Como señalamos *supra*, dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado, la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquélla operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es –generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

XII.- Que, en ese contexto doctrinario, según el Fisco Nacional, la conducta de la recurrente permite arribar a la convicción de que existen elementos que ponen de manifiesto su accionar doloso (vid. dictámenes jurídicos fs. 633/634 y 86/91, IVA y Ganancias, respectivamente).

En cuanto a los argumentos de defensa, éstos se dirigen a un alegato dogmático sin aportar elementos de prueba que destruyan el accionar fiscal y la presunción aplicada, limitándose a esgrimir la ausencia de una conducta dolosa.

Por lo que, a juicio de quienes suscriben y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante, por encontrarse acreditado en la *litis* tanto el elemento material como el elemento subjetivo de las figuras que se le enrostran.

En cuanto al puntual argumento expuesto por la recurrente, este encuentra respuesta en la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en la causa Mazza Generoso y Mazza Alberto”, que contrariamente a lo sostenido por la actora, no establece la imposibilidad de aplicar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la Ley 11.683. En efecto, a criterio de este Tribunal la recta inteligencia de dicho precedente implica que, si bien las presunciones consagradas en el artículo 18 de la Ley 11.683 resultan suficientes para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no pueden extenderse al campo del hecho ilícito tributario, **sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco Nacional.**

En virtud de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia precedentemente expuesta, se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en el art. 47, incisos a) y b), de la Ley 11.683 (t.o. vigente), pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, habiendo presentado declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de lo señalado en los Considerandos precedentes. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar las sanciones aplicadas, que -por otra parte- se advierte han sido correctamente cuantificadas.

En mérito a lo expuesto, votamos por confirmar las resoluciones apeladas. Con costas.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

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

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.09.22 14:25:13 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Viviana Marmillon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2026.09.24 12:00:10 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: 2026.09.25 12:19:34 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.25 12:21:07 -03:00