6652/2021 HO DOO SA (TF 26703-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 12 de julio de 2022.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (i) declarar la nulidad de la resolución n° 301/2006 de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la Administración Federal de Ingresos Públicos–Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), por la cual determinó la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 07/2000 a 02/2001 de la firma Ho Doo S.A., más sus intereses y aplicó una sanción de multa con fundamento en los artículos 46 y 47, incisos ‘a’ y ‘b’, de la ley 11.683; (ii) confirmar la resolución nº 535/2005, por medio de la cual la AFIP-DGI determinó la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias, liquidó intereses y aplicó una sanción de multa con fundamento en los artículos 46 y 47, incisos ‘a’ y ‘b’, de esa ley; (iii) dejar sin efecto la resolución nº 534/2005, por la cual se determinó de oficio la obligación tributaria del impuesto al valor agregado y se establecieron nuevos saldos a favor de la firma actora por los períodos fiscales 03/2001 a 06/2001; y (iv) imponer las costas según los respectivos vencimientos (ver el pronunciamiento de fs. 492/497 y su aclaratoria de fs. 501).

II. Para decidir de ese modo, en cuanto aquí más interesa, el Tribunal sostuvo que:

i. Relativamente a la determinación de oficio del impuesto a las ganancias:

a. Esa determinación se practicó con fundamento en la presunción establecida en el artículo 18, inciso ‘f’, de la ley 11.683 —incremento patrimonial no justificado.

b. El método presuntivo es una alternativa válida ante la inexistencia de registraciones que respalden la actividad de los contribuyentes, o si ellas no resultan veraces. La aplicación de ese método revierte la carga probatoria

y son los responsables quienes deben acreditar la veracidad de sus operaciones.

c. La firma Ho Doo S.A. no logró acreditar que la firma Hodu Trading S.A. (radicada en la República Oriental del Uruguay) hubiera realizado un aporte irrevocable en su favor, pues "las divisas no fueron remitidas por el aportante ni liquidadas por la empresa beneficiaria en el mercado financiero nacional". En efecto, fue el corredor de bolsa, Pedro Konrad, quien remitió los fondos desde la ciudad de Montevideo y quien los recibió en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

d. Las dos cartas dirigidas a la firma Ho Doo S.A, sin fecha cierta, emitidas por el referido corredor —en las cuales manifestó que la entrega de las divisas era por cuenta y orden de la firma Hodu Trading S.A.— eran insuficientes para acreditar el vínculo que existía entre estas dos firmas.

e. El peritaje contable sólo evidenciaba que la operación cuestionada fue registrada en el balance general como un "aporte irrevocable" y no resultaba eficaz para acreditar la causa o el origen de los fondos.

f. Pese a que se encontraba debidamente notificada, la firma uruguaya Hodu Trading S.A. no contestó el exhorto que se le dirigió a fin de que brinde información sobre el aporte irrevocable que habría efectuado en favor de la firma Ho Doo S.A.

ii. Acerca de la determinación de oficio del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 03/2001 a 06/2001, sostuvo que:

a. La solución debía ser diferente a lo resuelto respecto del impuesto a las ganancias, puesto que el ajuste practicado por la AFIP-DGI del impuesto al valor agregado consistió "en trasladar el incremento patrimonial no justificado como ventas netas omitidas, de conformidad con lo dispuesto por el art. 18 inc. f), apartado 2º, de la ley 11.683".

b. Al momento de efectuarse el ajuste no se encontraba vigente la modificación introducida por la ley 25.795 (B.O. 29/10/2003) a la ley 11.683. Consecuentemente, la AFIP-DGI debió efectuar una intensa fundamentación tendiente a demostrar que ese incremento correspondía a

ventas omitidas y por el contrario, se había limitado a reiterar los argumentos utilizados para practicar el ajuste en el impuesto a las ganancias.

III. Ambas partes apelaron ese pronunciamiento (ver los recursos de fs. 502 y 507).

Mediante el pronunciamiento del 17 de junio de 2021, este tribunal declaró la deserción del recurso de apelación interpuesto por la firma actora por no haber presentado el memorial de agravios.

IV. Los agravios de la AFIP-DGI (ver el memorial de fs. 514/524 que no fue replicado por la firma actora) se limitan a cuestionar la decisión del Tribunal Fiscal en cuanto a la revocación de la resolución nº 534/2005 relativa al impuesto al valor agregado sus agravios, dado el desistimiento parcial de su recurso (ver el informe de fs. 512/513, lo manifestado a fs. 514/vta. y lo resuelto por el Tribunal Fiscal a fs. 529).

Sus críticas pueden ser sintetizadas de la siguiente manera:

i. La apreciación del Tribunal Fiscal fue arbitraria, en tanto se apartó de las constancias de la causa y de las normas aplicables a la materia.

ii. Según el régimen de presunciones previsto en el artículo 18 de la ley 11.683 los “incrementos patrimoniales no justificados” representan en el impuesto al valor agregado “montos de ventas omitidas”.

iii. La firma actora no aportó ningún elemento probatorio idóneo para desvirtuar la presunción legal aplicada.

iv. Debe prevalecer el principio de legitimidad de los actos administrativos, en tanto corresponde a quien los impugna “revelar la verdad que propugna”.

V. La resolución nº 534/2005, que estimó la materia imponible en el impuesto al valor agregado de la firma Ho Doo S.A. (períodos fiscales 03/2001 a 06/2001), tuvo origen en la comprobación del aporte irrevocable

que la firma uruguaya Hodu Trading S.A. efectuó a favor de aquélla, cuya autenticidad, a criterio de la AFIP-DGI, no se hallaba acreditada.

En el informe producido por los inspectores actuantes en la fiscalización se dejó asentado que el ajuste se efectuó siguiendo las pautas establecidas "en el art. 18 inc. f) [apartado primero] de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias) pues de aplicarse las pautas previstas por el segundo párrafo de dicho articulado el monto de ventas resultante sería muy elevado ($ 18.531.342,90) no pudiéndose comprobar su razonabilidad respecto de la realidad económica del contribuyente en virtud de tratarse de una empresa que se encontraba sin actividad con anterioridad al inicio de la presente fiscalización" (confr. fs. 18/31 del cuerpo "IVA, instrucción nº 57" y sus anexos de fs. 14/17; ver, asimismo, los anexos del informe final de inspección el cuerpo "Ganancias, instrucción nº 57", fs. 215 y 225) (énfasis agregado).

El Tribunal Fiscal entendió que el ajuste debía ser revocado puesto que: (i) la AFIP-DGI trasladó "el incremento patrimonial no justificado como ventas netas omitidas, de conformidad con lo dispuesto por el art. 18 inc. f), apartado 2º, de la ley 11.683" y (ii) al momento de la fiscalización no se encontraba vigente la modificación al art. 18 inciso f) que efectuó la ley 25.795. Consecuentemente, consideró que la resolución de determinación de oficio debió efectuar una intensa fundamentación tendiente a demostrar que ese incremento correspondía a "ventas omitidas".

Sin embargo, la lectura del informe final y de la resolución nº 534/2005 evidencian que la AFIP-DGI no utilizó la presunción establecida en el art. 18 inciso 'f, apartado 2º, de la ley 11.683 (ver especialmente, cfr. fs. 237/238 del cuerpo "IVA, instrucción nº 57" y fs. 50/51 del expediente papel).

En efecto, al momento del dictado de esa resolución, el juez administrativo precisó que en la vista otorgada al contribuyente se aclaró "que si bien sería de aplicación al presente caso el artículo 18 inciso f) de la Ley 11.683 […] su aplicación para la determinación del presente impuesto no guardaba razonabilidad […]". En consecuencia, consideró que debía

recurrir a algún indicio de los establecidos tanto en el primer párrafo como en el último párrafo del artículo 18 de la ley citada y que, con la aplicación de esos presupuestos, "debía arribarse a la lógica razonabilidad de que las ventas ajustadas deben por lo menos representar la ganancia neta ajustada en el Impuesto a las Ganancias" (el destacado es propio).

El examen de las planillas utilizadas por los funcionarios actuantes para efectuar el ajuste del impuesto al valor agregado evidencia que se tomó como base imponible el saldo a ingresar en el impuesto a las ganancias y que esa suma fue atribuida a "ventas gravadas omitidas" por los meses calendarios que se encontraban desbloqueados en ese año (03/2001 a 06/2001), prorrateándolos en función de las ventas registradas por la firma actora (ver fs. 14/17 del cuerpo "IVA, instrucción nº 57" y fs. 225 del cuerpo "Ganancias, instrucción nº 57").

VI. En este contexto puede advertirse que en el considerando precedente demuestra que en el procedimiento de determinación de oficio en examen la AFIP-DGI efectuó una cabal aplicación de las disposiciones del primero y del último párrafo del artículo 18 de la ley 11.683 y explicitó las razones en las que fundó el ajuste fiscal, lo que surge claro del informe aludido y de la resolución de determinación de oficio.

Debe recordarse, en este punto, que esta sala ha sostenido que "la atribución del Ente Recaudador para proceder la estimación de oficio, ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallo: 268:514), es decir que la validez o invalidez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal, […] dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular" (causas nºs 15.863/2005 *"García, José Mariano (TF 16092-I)"* y 20.304/2018 *"Mellinas Hnos. S.A. (TF 31683-I)"*, pronunciamientos del 4 de noviembre de 2014 y 13 de diciembre de 2018).

De la lectura de los descargos formulados en sede administrativa, y del recurso interpuesto ante el Tribunal Fiscal, se desprende que la firma actora se limitó a cuestionar el método presuntivo utilizado por la administración fiscal para estimar la materia imponible, sin fundamentos que respalden su opinión ni elementos probatorios que permitan desvirtuar la falta de sustento de las inconsistencias detectadas en sus declaraciones juradas.

Así pues, en razón del indicio configurado por la indiscutida existencia del incremento patrimonial no justificado —dada la firmeza de lo decidido con relación a la resolución nº 535/2005 que determinó el impuesto a las ganancias—, y del despliegue por parte de la firma actora de una actividad gravada por el impuesto al valor agregado, es indudable que incumbía a ella la carga de demostrar el error o desacierto cometido por la AFIP-DGI en la estimación de la materia imponible, cuestión que, por otra parte, no ha sido despejada en las presentes actuaciones (esta sala, causas *"García, José Mariano" y "Mellinas Hnos. S.A."*, citadas).

En efecto, la firma actora no aportó elementos que permitan acreditar que el incremento patrimonial provenía de operaciones distintas y ajenas a su actividad comercial.

Por tanto, cabe concluir en la validez del ajuste realizado por la AFIP-DGI mediante la resolución n° 534/2005 y, consecuentemente, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal debe ser revocado en este aspecto.

VII. Las costas de ambas instancias relativas al ajuste de la resolución mencionada en el punto anterior deben ser impuestas a la firma actora en tanto resulta vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir el recurso interpuesto por la AFIP-DGI y revocar parcialmente el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, en los términos del considerando VI.

2. Imponer las costas de ambas instancias en los términos del considerando VII.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, remítase al Tribunal Fiscal.

Se hace constar que la jueza Liliana María Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

Fecha de firma: 12/07/2022
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA

#35495993#327262801#20220711123815225