

## Obligaciones Tributarias Determinacion De Oficio Nulidad

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

### JURISPRUDENCIA

Obligaciones tributarias. Determinación de oficio. Nulidad

Se confirma el pronunciamiento del

Tribunal Fiscal que declaró la nulidad de las resoluciones por las cuales se determinó de oficio las obligaciones de la firma contribuyente en los impuestos a las ganancias e IVA. //nos Aires, de marzo de 2017.-RR Y VISTOS;

CONSIDERANDO: I. Que la Sala B del Tribunal Fiscal en el pronunciamiento de fs. 257/259 declaró la nulidad de las resoluciones n°s 563 y 564 de 2005 dictadas por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGI, por las cuales se determinó de oficio las obligaciones de la firma contribuyente en los impuestos a las ganancias (períodos fiscales 1999 a 2004) e IVA (períodos fiscales diciembre de 1999 a noviembre de 2001), con más intereses resarcitorios. Impuso las costas al Fisco Nacional vencido. Asimismo, en la resolución de fs. 263 reguló los honorarios correspondientes a la representación y dirección legal de la actora. II. Que para decidir de ese modo, el tribunal de origen señaló que: a) La firma actora desarrolla la actividad de administración de taxímetros y de explotación de taxis propios. En cuanto a la verificación formal, de las bases de datos del organismo fiscal surge que no se encuentra inscrita en el IVA y que en el impuesto a las ganancias presentó las declaraciones juradas correspondientes a los ejercicios 1997 a 1999 en las que no exteriorizó movimientos. b) De las pruebas producidas en la causa se desprende que la recaudación bruta promedio de un taxi fue de: i) \$6,90 la hora, hasta el mes de mayo de 2003; ii) \$7,50 la hora, desde el mes de junio de 2003 al mes de febrero de 2004; y iii) \$8,40 la hora, desde el mes de marzo al mes de diciembre de 2004. En tanto el valor de la bajada de bandera en el primer período indicado fue de \$1,12 y 0,14 la unidad de "ficha"; de \$1,28 y \$0,16 la ficha para el segundo período y de \$1,44 y \$0,18 para el último. Los gastos de mantenimiento y explotación pueden ser estimados en un 30% de lo recaudado en bruto (ver fs. 155 y lo informado por la Dirección general de Transporte de la CABA a fs. 162). A su vez, la Sociedad de Propietarios de Automóviles con Taxímetro informó que entre los años 1999 a 2001 la recaudación aproximada de un taxímetro en un turno promedio de ocho horas ascendía a \$80 en bruto, mientras que entre los años 2002 a 2004 alcanzaba los \$90 en bruto. La determinación del ingreso por explotación de "taxis propios" se encuentra detallada a fs. 86/95. c) Los valores de recaudación promedio informados son coincidentes con los utilizados por el Fisco Nacional en la determinación tributaria (ver fs. 82/84 del cuerpo de ganancias). Sin embargo, el organismo fiscal consideró que el total de horas diarias trabajadas en dos turnos es de veinticuatro horas, mientras que para la Sociedad de Propietarios de Automóviles con Taxímetro los turnos promedio son de ocho horas. d) La determinación presunta de la base imponible de la firma recurrente no coincide con la realidad del informe acompañado en sede penal tributaria, confeccionado por el propio organismo fiscal en base a los elementos recabados en los allanamientos realizados respecto de la actora el 18 de diciembre de 2008. En ese informe se indicó "(...) el rendimiento diario de cada uno de los vehículos relacionados con cada una de las sociedades, lo que constituye en términos tributarios un cálculo realizado sobre base cierta, toda vez que se tiene conocimiento de la materia imponible oculta" (ver fs. 224). e) De este modo, el impuesto a las ganancias determinado sobre base cierta en el período 2000 para Invercar SA fue de \$15.396,77 (confr. 224vta.), mientras que sobre base presunta se había determinado para ese período un impuesto de \$104.067,17 (fs. 96). En tanto para el período 2001, el gravamen determinado sobre base cierta asciende a \$7.719,58, cuando sobre base presunta se intimó el ingreso de \$188.928,82. Igual discrepancia con la realidad se observa para los períodos 2002 y 2003, dado que sobre base cierta el tributo determinado asciende a \$3.059,50 y \$4.482,54, respectivamente, mientras que sobre base presunta las sumas se incrementan hasta \$15.942,81 y \$12.468,27, respectivamente. Si bien el informe presentado en sede penal no ofrece un cálculo sobre base cierta para los períodos 1999 y 2004 -determinados por el órgano recaudador sobre base presunta-, no puede desconocerse que el método considerado para estimar esos períodos fue igual a aquel que arrojó resultados alejados de la realidad económica de la firma actora para los períodos 2000 a 2003. f) De la comparación de los cálculos efectuados sobre base cierta y sobre base presunta, surge que el método utilizado por el Fisco Nacional no se adecua a la realidad y, por ende, la estructura de presunciones en la que se basó para determinar las obligaciones tributarias de la firma actora no se apoyó sobre indicios representativos del caso. Esa conclusión aplica también para los períodos fiscales determinados en el IVA, puesto que los resultados en el impuesto a las ganancias son la consecuencia de suponer ingresos gravados en aquél impuesto calculados de un modo inverosímil sobre base presunta. III. Que contra lo así decidido el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación a fs. 272 y expresó agravios a fs. 280/287, replicados a fs. 293/295. A su vez, los honorarios regulados en la resolución de fs. 263 fueron apelados por la demandada al considerarlos "altos" (fs. 266) y por los letrados beneficiarios al entenderlos "bajos" (fs. 269). IV. Que la demandada sostiene las siguientes críticas: a) El informe acompañado por el órgano recaudador en sede penal tributaria -al

que aludió el tribunal de origen para fundamentar la nulidad de las resoluciones apeladas- fue elaborado en base a los elementos incautados en los allanamientos realizados el 18 de diciembre de 2008; esto es, con posterioridad al dictado de las resoluciones determinativas discutidas en autos. Además, la actora introdujo ese informe en los presentes autos como "hecho nuevo" y su parte, al contestar el traslado conferido por el Tribunal Fiscal, se opuso a su introducción y solicitó su rechazo por resultar extemporáneo. En esa oportunidad puso de relieve que ese informe fue confeccionado en razón del requerimiento efectuado por la Fiscalía Nacional en lo Penal Económico n° 4 para que el Fisco Nacional realice un "recálculo de los montos adeudados según las determinaciones de oficio efectuadas en materia impositiva a las firmas Blue Way SA, Buenos Aires Management SRL, Canadian Line Argentina SA, Brantex Sam Ercodel SA, Portal del Norte SA, Invercar SA y Baratalay SA con el objeto de establecer para cada tributo y período denunciado, el monto supuestamente evadido sobre base cierta?".

b) Mal puede asimilarse el informe presentado en cumplimiento del mandato de la Fiscalía en el marco de un procedimiento penal a una determinación de oficio, ya que el primero no posee ninguna de las características sustanciales ni formales de todo acto administrativo. Menos aún puede considerarse a ese "recálculo" como esclarecedor y revelador de la totalidad de la base imponible ocultada por la firma actora.

c) En ese informe no se contemplaron los ingresos por el servicio de mandataria ni administración del servicio de radiotaxi, razón por la cual no existe incidencia del "hecho nuevo" en el IVA.

d) El tribunal de origen incurrió en arbitrariedad al extender los efectos de la determinación sobre "base cierta" de los períodos fiscales 2000 a 2003 a los años 1999 y 2004, dado que estos últimos no fueron "recalculados" en el informe presentado en la causa penal.

e) La utilización del método presuntivo para efectuar las determinaciones de oficio en el caso de autos fue indefectible. Tan es así que el propio Tribunal Fiscal ha convalidado su aplicación en diversos casos en los que examinó planteos análogos formulados por sociedades del mismo grupo económico.

f) Aun cuando se consideren inexactas las sumas originalmente determinadas, el Tribunal Fiscal debió ordenar la reliquidación de los impuestos adeudados en base a los montos "recalculados" en sede penal, los que estimó que representaban la realidad económica del contribuyente, pero en ningún caso debió declarar la nulidad de las resoluciones determinativas.

V. Que es doctrina de esta cámara por sus diversas salas que de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, en principio, no corresponde apartarse dado los límites con que el legislador previó en la ley procedimental el recurso incoado -conf. art. 86, inc. b)- pues, se trata de cuestiones de hecho y prueba reservadas a ese organismo que exceden el conocimiento de esta alzada, a menos que se pruebe que el tribunal a quo hubiere incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causas "ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI" y "Junquera, Marta Aurora?", pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa "Ambulancias Privadas Argentinas SA?", pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa "Banco de Italia y Río de La Plata SA?", pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas "Devez, Manuel Rodolfo" y "Del Buono, Jorge?", pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

Bajo esa premisa, los planteos del organismo fiscal se muestran insuficientes para alterar la decisión adoptada por el tribunal de origen. En efecto, el Fisco se limitó a aludir en forma genérica a las facultades que le acuerda la ley en orden a determinar de oficio los impuestos en forma estimativa, pero sin desvirtuar -siquiera mínimamente- las objeciones que el Tribunal Fiscal realizó respecto de los cálculos efectuados por la inspección para estimar las obligaciones tributarias de la firma actora. Concretamente, la recurrente no defiende en esta instancia su posición adoptada en sede fiscal en cuanto al rendimiento bruto diario de un taxímetro, la totalidad de horas que representa un turno promedio y los gastos de mantenimiento y habilitación de los vehículos.

Por lo demás, no puede desconocerse que el informe presentado por el organismo en la causa penal llevada contra la firma actora (fs. 189/190) contiene una redeterminación de las obligaciones tributarias de autos, de cuya lectura se advierte que las ganancias imponibles de Invercar SA para los períodos fiscales 2000 a 2003 -calculadas en base a la documentación obtenida en el allanamiento penal- lucen considerablemente inferiores a los importes determinados de oficio sobre base presunta en las resoluciones n°s 563 y 564 de 2005. La notable diferencia entre las sumas reclamadas originalmente por el Fisco Nacional y los importes resultantes del informe aludido, justifican la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal, en cuanto a que la estructura de presunciones utilizadas por la demandada para estimar las obligaciones tributarias de la firma contribuyente no se apoyó en indicios representativos de su realidad económica. Por ende, corresponde desestimar los agravios de la representación fiscal.

VI. Que, por otro lado, tampoco cabe acceder a lo solicitado en subsidio por la demandada en punto a que los ingresos efectivamente omitidos por la firma actora se ajusten y reliquiden de conformidad con el informe obrante en la causa penal, pues ello implicaría, por un lado, afectar el derecho de defensa de su contraria y, por otro lado, avalar un procedimiento que resulta a todas luces inválido por no haber respetado el método de determinación específicamente previsto en la ley 11.683 (confr. los pronunciamientos dictados por la Sala IV y la Sala II del fuero en las causas "Buenos Aires Management SRL (TF 27946-I) c/ DGI" y "Portal del Norte c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo?", del 17 de septiembre de 2013 y 12 de mayo de 2016, respectivamente).

VII. Que, por último, los precedentes invocados por la demandada en sus agravios no alteran las conclusiones expuestas, ya que de

acuerdo con lo expuesto por la Sala II en la causa ?Portal del Norte? -citada- debe repararse en que: i) la Sala IV del fuero en el caso ?Buenos Aires Management S.R.L.?, confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en cuanto había revocado la resolución determinativa apelada; ii) la causa ?Bartalay SA? no resulta ser un precedente del que se pueda extraer doctrina útil, en tanto en la sentencia del 30 de agosto de 2012 la Sala II decretó la deserción del recurso de apelación de esa firma por no haber sido fundado en la oportunidad procesal pertinente; y iii) el fallo dictado por la Sala III en la causa ?Canadian Line Argentina SA? el 4 de abril de 2013, tampoco resulta aplicable al caso, dado que la firma de referencia no figura mencionada en el informe de recálculo presentado por el Fisco Nacional en el marco de la causa penal, y sobre cuya base el tribunal de origen fundó su pronunciamiento. VIII. Que, en suma, este tribunal no encuentra razones para alterar la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal y, por tal razón, los agravios del Fisco Nacional deben ser desestimados, con costas. IX. Que en punto a los recursos de apelación deducidos por la demandada a fs. 266 y por los letrados beneficiarios a fs. 264 contra la regulación de honorarios contenida en la resolución de fs. 263, en función de la naturaleza del proceso, su monto -para el que cabe estar a las sumas que en concepto de impuestos, intereses y multas fueron confirmadas por el Tribunal Fiscal-, las etapas procesales cumplidas, ponderando el mérito, la calidad y la extensión de la labor desarrollada a luz del resultado obtenido, corresponde CONFIRMAR los honorarios establecidos en las sumas de PESOS CINCUENTA MIL SEISCIENTOS SETENTA Y SEIS (\$50.676) a favor del Dr. Fernando Martins de Olivera y PESOS CIENTO VEINTISEIS MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y NUEVE (\$ 126.689) a favor del Dr. Raúl Gutman, por su actuación ejerciendo la representación procesal y dirección legal de la firma actora en la instancia anterior (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás c.c. del Arancel de Abogados y Procuradores). Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, SE FIJAN en la suma de PESOS QUINCE MIL DOSCIENTOS (\$ 15.200) los emolumentos a favor del Dr. Martins de Olivera y en la suma de PESOS TREINTA Y OCHO MIL (\$ 38.000) a favor del Dr. Gutman por su actuación ante esta alzada -fs. 293/295- (art. 14 y demás c.c. del Arancel citado). En virtud de lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: i) desestimar los agravios de la demandada y, en su consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado. Con costas, por no existir mérito para su dispensa (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); y ii) regular los honorarios de los profesionales intervinientes por la actora, con el alcance del considerando IX de la presente. El Dr. Carlos Manuel Grecco integra la sala en los términos de la acordada 16/2011 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. Fecha de firma: 28/03/2017 Firmado por: DRA. DO PICO - DR. GRECCO - DR. FACIO - , JUECES DE CAMARA - SEC. HERNAN GERDING

015601E