

## JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Determinación de oficio sobre base presunta. Razonabilidad del método indiciario. Utilización del índice promedio de la actividad. Determinación base imponible de impuesto a las ganancias. Método arbitrario. Luis y Eduardo Dantur S.R.L. (T.F. 25942-I) c/D.G.I., C.N.C.A., Sala III, 4/4/13.

VISTOS: para resolver los Autos: “Luis y Eduardo Dantur S.R.L. (T.F. 25942-I) c/D.G.I.”, Expte. 53.420/12, venidos en recurso; y

### CONSIDERANDO:

I. La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (“T.F.N.”) de fs. 157/159 hizo lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por Luis y Eduardo Dantur S.R.L. a fs. 56/71 y, en consecuencia: i. revocó la Res. 106/05 de la División Jurídica de la Dirección Regional Salta (“DV RSAL”) de la A.F.I.P.-D.G.I. en cuanto había determinado sobre base presunta el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos 1999 y 2000; ii. la confirmó en cuanto había determinado dicho impuesto por el período 2001 y iii. confirmó la multa impuesta por la resolución “en proporción al ajuste que se declara procedente [...] salvo en lo que hace a su graduación, la que se fija en el mínimo legal en razón de la falta de antecedentes” (f. 159). La sentencia distribuyó las costas a cargo de la A.F.I.P.-D.G.I. en lo relativo a las determinaciones de oficio revocadas (períodos 1999 y 2000); a la actora en lo relativo a la determinación de oficio confirmada (período 2001) y por el orden causado en lo relativo a la multa confirmada parcialmente y reducida al mínimo legal.

II. La A.F.I.P.-D.G.I. apeló la sentencia del T.F.N. a f. 166 y expresó agravios a fs. 169/173.

En su apelación, la A.F.I.P.-D.G.I. se agravia de la sentencia del T.F.N. en cuanto revocó la determinación de oficio por los períodos 1999 y 2000, sosteniendo en líneas generales que: i. la determinación sobre base presunta había sido correcta, dado que la actora “No confecciona libro diario general, ni inventario y balance, ni libro societario alguno, no registra presentación de estados contables y que no aportó documentación respaldatoria alguna” (f. 170 vta.); ii. en la determinación sobre base presunta no podía exigírsele a la A.F.I.P.-D.G.I. la utilización de parámetros que “deban poseer respaldo documental –cosa que no se da en Autos por cuanto la actora no posee documentación”– (f. 171) y iii. era potestad de la A.F.I.P.-D.G.I. “la valoración de los elementos obtenidos en el curso de una fiscalización y la utilización de los métodos más adecuados según la situación fáctica que se presenta, que le permitan determinar la materia imponible” (fs. 171 vta.). Asimismo, en lo relativo a la multa impuesta, la A.F.I.P.-D.G.I. (iv) se agravia de la imposición de costas por el orden causado, porque entiende que “la multa ha sido confirmada, simplemente el inferior dispuso la reducción del monto de la misma” (f. 172), debiendo imponerse las costas a la actora.

A fs. 179/185, Luis y Eduardo Dantur S.R.L. contesta el traslado de la expresión de agravios, manifestando que: i. el recurso debe declararse desierto por no cumplir con las exigencias correspondientes de fundabilidad (art. 266, C.P.C.C.N.); ii. la determinación de oficio de los períodos 1999 y 2000 había sido arbitraria, en tanto había documentación respaldatoria del período 2001 que resultaba también aplicable a los dos períodos anteriores, no tenida en cuenta por la A.F.I.P.-D.G.I.; iii. se habían acreditado diversos gastos no tenidos en cuenta por la resolución impugnada; iv. la A.F.I.P.-D.G.I. no había refutado las consideraciones del T.F.N. en torno a la arbitrariedad de la metodología utilizada para la determinación de oficio y v. la determinación sobre base presunta tenía únicamente un carácter subsidiario, que había sido desconocido por la A.F.I.P.-D.G.I. al determinar el impuesto.

III. Con respecto a los hechos relevantes no controvertidos, cabe señalar que Luis y Eduardo Dantur S.R.L. es una sociedad con sede en la ciudad de Salta, cuyo objeto es la comercialización, compra, venta, exportación, importación y distribución de zapatería, zapatillería, alpargatas y otros rubros afines del calzado (cfr. f. 11).

El 30/4/03 la A.F.I.P.-D.G.I. inició una inspección respecto de los períodos fiscales no prescriptos por el impuesto a las ganancias. El sumario concluyó con el dictado de la Res. DV RSAL 106/05, por la cual: i. se determinó de oficio el impuesto a las ganancias adeudado por los períodos 1999, 2000 y 2001, arrojando un saldo a favor de la A.F.I.P.-D.G.I. de pesos treinta y tres mil ciento treinta y nueve con noventa y nueve centavos (\$ 33.139,99), en concepto de capital, y de pesos cuarenta y tres mil veintidós con ochenta y tres centavos (\$ 43.022,83) en concepto de intereses y ii. se impuso una multa equivalente al setenta por ciento (70%) del gravamen omitido, fijada en pesos veintitrés mil ciento noventa y siete con noventa y nueve centavos (\$ 23.197,99). La determinación de oficio por los períodos 1999 y 2000 se realizó sobre base presunta, mientras que la determinación por el período 2001 fue dispuesta sobre base cierta.

La A.F.I.P.-D.G.I. realizó la determinación de los períodos 1999 y 2000 sobre base presunta en atención a la ausencia de diversos libros contables y societarios llevados por la sociedad, dado que ellos habían sido secuestrados por orden judicial en los Autos: “Luis Angel Dantur por el delito de administración fraudulenta en perjuicio de Eduardo Dantur”, Causa 7294-02, Juzgado de la provincia de Salta de Instrucción Formal de 5.ª Nominación (cfr. f. 12). En consecuencia, la A.F.I.P.-D.G.I., para estimar sobre base presunta la utilidad neta de los períodos 1999 y 2000, se basó en el “Libro I.V.A. ventas”, en las remuneraciones y contribuciones consignadas en las DD.JJ. provisionales presentadas, diversos impuestos y tasas provinciales, y las amortizaciones de los bienes afectados a la sociedad. En cuanto al costo de la mercadería vendida, “al desconocer las existencias iniciales y finales al 31/12 y que los productos comercializados son no perecederos, se consideraron existencias constantes, por lo que el cálculo del costo de la mercadería vendida contiene valores idénticas de existencias iniciales y finales” (f. 15). Sin embargo, como dicho procedimiento arrojó quebrantos para los períodos 1999 y 2000, se procedió a “estimar la utilidad neta de dichos períodos fiscales mediante el cálculo de un índice promedio local de la actividad realizada por la verificada, obrante en la base de datos del organismo a los efectos de contemplar el margen de utilidad neta en virtud de los costos en que estas empresas incurren para desarrollar su actividad” (f. 15).

La apelación de esta resolución por la actora en los términos del art. 76, inc. b), de la Ley 11.683, dio origen a los presentes Autos y, posteriormente, el T.F.N. dictó la sentencia aquí recurrida.

IV. Entrando a analizar los agravios de la A.F.I.P.-D.G.I., cabe adelantar que éstos no pueden prosperar, pues la decisión del T.F.N., en lo que es materia de agravios, no presenta vicios de arbitrariedad alguna ni errores en la aplicación de las normas al caso, sino que se ajusta a derecho y a los hechos del caso.

1. La determinación de oficio sobre base presunta es un mecanismo contemplado por la Ley 11.683, para cuando, no habiendo “conocimiento cierto” de la materia imponible o el quebranto impositivo, los elementos conocidos “sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla” (art. 16).

En cuanto a los factores a ponderar para realizar la estimación de oficio, el art. 18 del mismo cuerpo legal establece, en términos generales, que:

“La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarles los agentes de retención, Cámaras de Comercio o industria, Bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera”.

“En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género.”

Al respecto, es doctrina de esta Cámara que la determinación sobre base presunta es un mecanismo subsidiario, que debe siempre fundarse sobre bases razonables y lo más ajustadas posibles a la realidad de los hechos. En efecto, esta Cámara ha afirmado que la determinación sobre base presunta “es de carácter subsidiario, pues la regla general es la determinación sobre base cierta si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria tanto en cuanto a su existencia como en cuanto a su significación económica” (Sala V - “Hodara Benjamín (T.F. 12.540-I) c/D.G.I.”, Expte. 29.962/98, Sentencia del 9/8/99, Considerando III).

Por su parte, con respecto a la exigencia de razonabilidad, esta Cámara ha sostenido que “para la determinación de lo obligación tributaria sobre base presunta es necesaria la exigencia de razonabilidad en la activación del mecanismo presuncional” –Sala I, “Ledesma Amelia (T.F. 9410-I) c/D.G.I.”, Expte. 32.960/96, Sentencia del 26/9/00; asimismo, de la misma Sala, “Nordeste Construcciones S.A. (T.F. 16604-I) c/D.G.I.”, Expte. 28.198/05, Sentencia del 4/3/10–. También se ha dicho que “toda determinación

sobre base presunta como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco nacional debe apoyarse en indicios objetivos y ciertos que puedan ser comprobados por las partes y que a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada requieren la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados” –Sala V, “Giorno S.A. Pesquera Barillarisa S.A.M.C.I. (T.F. 17.431-I) c/D.G.I.” Expte. 116/06, Sentencia del 3/10/06, Considerando VII– y que “no es válido 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 al establecerlos. En todo caso su validez dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convección” (Sala II, “Verón Teresa A.”, 13/4/93) –Sala V, “Pérez Oscar Miguel (T.F. 18.417-I) c/D.G.I.”, Expte. 36/05, Sentencia del 13/3/07, Considerando IV–.

2. A la luz de tales normas y criterios jurisprudenciales, se advierte que el T.F.N. consideró acertadamente que la metodología impugnada por la actora y empleada por la resolución impugnada para determinar sobre base presunta el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos 1999 y 2000 era irrazonable. En efecto, el T.F.N. consideró que la metodología había sido arbitraria en tanto: i. había inferido “existencias finales e iniciales iguales en unidades y valoración” (f. 158 vta.) y ii. ante el hecho de que “la metodología antes referida arroje como resultado quebrantos impositivos”, procedió a aplicar “índices de rentabilidad de empresas análogas”, sin haber fundamentado su adopción “sobre la base de la presencia de parámetros análogos que sirvan de sustento a la citada comparación, tales como: zona en que se desarrolla la actividad, calidad y características de los productos vendidos, número de empleados, despliegue de propaganda y publicidad, financiamiento de las ventas, entre otros factores” (fs. 158 vta.).

3. Cabe aclarar que la expresión de agravios de la A.F.I.P.-D.G.I. nada ha impugnado de forma concreta y razonada, por lo que no cumple con las exigencias procesales aplicables (art. 266, C.P.C.C.N.).

No obstante, a mayor abundamiento, cabe señalar que no asiste razón a la A.F.I.P.-D.G.I. en cuanto al fondo, dado que la metodología utilizada por la A.F.I.P.-D.G.I. para determinar el impuesto de los períodos 1999 y 2000 fue manifiestamente arbitraria. La asunción de que las existencias iniciales y finales sean iguales en cantidad y precio es, en primer lugar, apartada de la realidad, pues no toma en cuenta las divergencias entre las cantidades iniciales y las finales, divergencia propia de toda actividad comercial, ni tampoco las fluctuaciones de precios acaecidas. Más aún, dicha metodología fue descartada por la A.F.I.P.-D.G.I. en tanto arrojó, como resultado, la existencia de quebrantos en la contabilidad de la actora. Por otro lado, es también arbitraria la adopción de un índice de rentabilidad que no tiene en cuenta factores fundamentales que inciden sobre dicha rentabilidad, tales como la “zona en que se desarrolla la actividad, calidad y características de los productos vendidos, número de empleados, despliegue de propaganda y publicidad, financiamiento de los ventas” (f. 158 vta.); por ello, el índice implementado, además de no haber sido propiamente justificado, se muestra como excesivamente abstracto y, por ende, como indicio inadecuado para determinar la base imponible del impuesto a las ganancias de la actora.

Por las razones dadas, la sentencia del T.F.N. se advierte ajustada a derecho, correspondiendo su confirmación en cuanto al fondo.

V. En cuanto a la apelación de la A.F.I.P.-D.G.I. contra la imposición de costas por su orden, ésta tampoco puede prosperar. En efecto, no asiste razón a la A.F.I.P.-D.G.I. en cuanto afirma, sin más, que la multa fue confirmada y sólo modificada en cuanto a su monto. Por el contrario, la multa fue confirmada “en proporción al ajuste que se declara procedente” (f. 159), esto es, en proporción a la determinación de oficio confirmada por la sentencia. Ello demuestra que no se trató de una simple reducción del monto sino de una revocación parcial de la multa, en tanto la A.F.I.P.-D.G.I. había tenido por acaecidas las infracciones respecto de los períodos 1999, 2000 y 2001, mientras que la sentencia del T.F.N., al revocar la determinación de oficio por los períodos 1999 y 2000, implicó una revocación parcial de la multa.

Por lo tanto, corresponde la confirmación de la sentencia del T.F.N. en cuanto a la imposición de las costas del proceso.

Por las razones expuestas se resuelve rechazar el recurso de apelación interpuesto por la A.F.I.P.-D.G.I. y confirmar la sentencia de fs. 157/159 en lo que ha sido materia de agravios. Con costas de alzada a la recurrente vencida (art. 69, C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Jorge Esteban Argento, Carlos Manuel Grecco y Sergio G. Fernández. Ante mí, María Mellio, secretaria de Cámara.