

---

## SUMARIOS:

1. Corresponde revocar la determinación de oficio practicada por el Fisco en tanto en su actuación no respetó la prioridad de la base cierta en el procedimiento de determinación de la materia imponible -en el caso, se determinó la materia imponible basada en el sistema de punto fijo- lo que afecta la validez de sus resultados atento que la cuestión versa sobre la real magnitud de dicha materia y de la obligación tributaria que se liquida en consecuencia.

## TEXTO COMPLETO:

El Dr. Carlos A. Porta dijo:

I. Que a fs. 15/22 vta. se presenta la actora e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones de la Dirección General Impositiva, de fechas 30 de noviembre de 1981, por las que se le determina de oficio el Impuesto al Valor Agregado -años 1979 y 1980- e impuesto a las Ganancias -año 1979-, intimándole el ingreso de los Impuestos resultantes, actualización, intereses y multa.

Manifiesta que la Dirección General Impositiva efectuó, en el establecimiento de la sociedad -Hotel Río Grande-, durante el año 1980, el procedimiento previsto por el art. 25, inc. d) de la Ley N° 11683, denominado "punto fijo".

Sostiene que la presunción que se legisla en el citado artículo, para cuantificar el hecho imponible mediante la proyección de los ingresos o ventas verificados durante el período fiscalizado, debe efectuarse en casos en que las operaciones de referencia se midan en valores homogéneos.

Afirma que los libros de comercio los lleva en legal forma, como lo reconoce el Fisco Nacional en los considerandos de la resolución apelada y de los cuales se obtuvieron los datos de la fiscalización, no surgiendo diferencias entre el cotejo de ellos con las habitaciones ocupadas.

Considera, como factor distorsionante de la estimación efectuada, la inflación acaecida, toda vez que "si bien se toman meses alternados, al no resultar equidistantes entre sí, o aún de serlo al no ser uniforme la inflación -ni el incremento de la tarifa- a lo largo del ejercicio verificado, invariablemente los resultados obtenidos adolecerán de desvíos en más o en menos en virtud del cómputo de ingresos expresados en diferente poder adquisitivo...".

Expresa que las pruebas que admite el art. 25 deben ser amplias y al demostrarse los defectos de los parámetros utilizados para la medición del hecho imponible, la estimación debe desecharse.

Objeta la forma en que la Dirección General Impositiva corrigió los efectos de la inflación a fin de no trasladar al primer semestre del año la inflación del segundo, pues considera que no se ponderó el distinto nivel de ingresos ocurridos entre el primer mes del año y los últimos del período sobre los que se efectuó la muestra,

toda vez que el nivel de incremento de las tarifas fue mayor en el segundo semestre del año con relación a los primeros cinco de dicho período.

Señala, además, la diferencia del promedio de pasajeros diarios que existe entre los determinados por la Dirección General Impositiva, y los declarados por el contribuyente, siendo los primeros inferiores a los segundos en los primeros dos meses en que se efectuó la muestra incluyendo en ese período, la Dirección General Impositiva, dos domingos, días que son los de menos ingresos. Contrariamente ocurrió en el mes de octubre, continúa, en el que el promedio obtenido por la Dirección General Impositiva fue mayor incluyendo en este mes los días martes, miércoles y jueves de la siguiente, diferencia que en el mes de diciembre se mantiene aunque con mayor significación.

Sostiene, finalmente, y sobre este aspecto, que al detectarse la diferencia, de un solo pasajero diario, en la muestra de cuatro meses, tal diferencia resulta irrelevante a los efectos de una determinación de oficio sobre base presuntiva, no obstante lo cual el organismo recaudador determinó una relevante diferencia de impuesto.

Agrega que las diferencias estimadas por el Fisco Nacional se deben a dos causas: una, que los meses elegidos para efectuar la muestra no han contemplado el factor estacional; y la otra que en la muestra del mes de diciembre no fue incluido el día domingo, día de menor trabajo, como lo probará.

Hace notar que la mayor diferencia proyectada por la determinación encuentra su origen en el mes de diciembre, mes de tarifa más elevada, cuya incidencia se ha reflejado sobre los restantes meses.

Concluye que las determinaciones efectuadas sobre base presunta utilizando parámetros que no son eficaces para ponderar la inflación, son "infundadas, injustas y totalmente arbitrarias", no siendo justas, igualmente, las sanciones aplicadas, ya que no hubo negligencia inexcusable al haber cumplido en término sus obligaciones tributarias, comerciales y administrativas.

Considera que por todos los argumentos expuestos, también carecen de sustento la proyección efectuada para el año 1979.

Ofrece prueba pericial.

II. Que a fs. 26/27 vta. contesta la representación fiscal el recurso interpuesto quien solicita, por las razones de hecho y de derecho que invoca, se confirmen las resoluciones apeladas.

Manifiesta que la presunción que surge del art. 25 de la ley N° 11683 "prevalece por sobre la certeza argumentada de la contabilidad de la recurrente", que del procedimiento realizado "surge indubitablemente una omisión no registrada en los libros de la contribuyente", que el procedimiento utilizado aplicó los "coeficientes ponderados que reflejan la corrección del impacto inflacionario" y que se tuvieron en cuenta las variaciones de tipo estacional.

Agrega, respecto de las sanciones, que hubo negligencia inexcusable por parte de la recurrente "por cuanto surge de aspectos relacionados con su actividad y cuya correcta apreciación no era susceptible de crearle dificultades".

Amplía la prueba pericial contable ofrecida por la actora. Plantea el Caso Federal.

Que a fs. 28 se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a la pericial contable, la cual es producida a fs. 37/60. A fs. 65 se clausura el término probatorio, elevándose los autos a consideración de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, encontrándose a fs. 72 y fs. 73/74 vta. los alegatos del Fisco Nacional y de la recurrente, respectivamente.

A fs. 76 pasan los autos a sentencia.

III. Que cabe pronunciarse sobre la determinación de oficio efectuada por el Fisco Nacional (I.V.A. ejercicios 1979 y 1980 e Impuesto a las Ganancias ejercicio 1979) valiéndose de la aplicación del art. 25, inc. d), de la Ley N° 11683 -t.o. en 1978 y sus modificaciones- con relación al año 1980 en el Impuesto al Valor Agregado.

Que si bien el Fisco Nacional admite que para ser efectiva la presunción prevista en ese artículo se ha partido de los elementos en poder del contribuyente (planillas diarias, libro de registro de pasajeros, etc.), ello no ha sido obstáculo para resolver de acuerdo al artículo citado por entender "que prevalece por sobre la invocada certeza del elemento contable citado" (considerandos 1 y 2 de fs. 11).

Que de conformidad a la pericia obrante a fs. 37/60, preguntas 1 y 2, no surge que la documentación contable de la actora adolezca de falencias que la inhabiliten.

Que esto, por otra parte, es señalado por la actora en su recurso.

Que por otra parte, de las planillas de control diario llevado a cabo por la inspección, así como de los requerimientos formulados en cada oportunidad de constituirse la misma en el comercio de la apelante tampoco se establecen diferencias o anomalías. A mayor abundamiento debe hacerse constar que el control señalado se efectuó teniendo en cuenta las facturas expedidas por la apelante y que a la vez las mismas, ponen de manifiesto que se ha respetado dentro de lo que la operativa hotelera lo permite, su numeración correlativa.

Que de conformidad con el art. 23 de la (Ley N° 11683 -t.o. en 1978 y sus modificaciones) la estimación o determinación sobre base presunta procede ante la imposibilidad de hacerlo sobre base cierta, y cuando "los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella" (materia imponible).

Que habida cuenta de ello, debe señalarse que la actuación fiscal no ha respetado la prioridad de la base cierta en el procedimiento de determinación de la materia imponible, lo que afecta seriamente la validez de sus resultados atento a que la cuestión versa sobre la real magnitud de dicha materia y de la obligación tributaria que se liquida en su consecuencia.

Que por otra parte puede observarse, que no ha sido correcta la aplicación del inc. d) del art. 25 de la Ley de procedimientos fiscales.

Que la norma señalada dispone, en su parte pertinente: "d) El resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios o de cualquier otra operación controlada por la Dirección General en no menos de cinco (5) días continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales, representan las ventas, prestaciones de servicios y operaciones presuntas del contribuyente o responsable bajo control durante ese mes".

"Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo ejercicio fiscal, el promedio de ventas, prestaciones de servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo período fiscal".

Que conforme a lo transcrito surge que la aplicación de la presunción exige que se promedie el total de operaciones controladas en los cinco (5) días del mes y que dicho promedio se multiplique por el total de días hábiles comerciales de la inspeccionada, lo que arrojará el resultado mensual.

Que repetida dicha operación en los cuatro meses alternados, conforme al segundo párrafo del inciso d), deberá obtenerse el promedio de dichos cuatro meses para proyectarlos con posterioridad "a los demás meses no controlados del mismo período fiscal".

Que como puede observarse, del formulario F. 2520/D de fs. 50 del cuerpo de antecedentes administrativos 3-160430, no ha sido ése el procedimiento seguido por el Fisco, sino que ha procedido a calcular el monto total de las prestaciones diarias dividiendo dicho monto por el total de días bajo control (20).

Que como se señaló más arriba, debió sacar los promedios mensuales en la forma indicada, para luego proceder a promediar el resultado de los mismos.

Que no sólo ello, sino que de acuerdo a las constancias de fs. 51 de los mismos antecedentes administrativos consideró dentro del período controlado, a los meses de julio, septiembre y noviembre de 1980 que como surge de las planillas mencionadas y de las actuaciones administrativas no fueron objeto del control del mismo inciso d) del citado artículo, sino que conformaban conjuntamente con los meses de enero a mayo del mismo año "los demás meses no controlados del mismo período fiscal".

Que así ello, surge con meridiana claridad que los resultados de la determinación apelada no reflejan ni la real ni la presunta magnitud de la obligación tributaria de la apelante, no dando sustento suficiente para impugnar las declaraciones juradas de la misma presentadas oportunamente (fs. 71/74 de los antecedentes administrativos 2-160430).

Que no obstaculiza la solución arribada, la falta de pronunciamiento en la pericia de los puntos propuestos por el Fisco Nacional, que, por otra parte, no impugnó oportunamente la clausura del término de prueba decretada a fs. 65.

Que atento la forma en que se resuelve, no corresponde analizar los restantes agravios formulados por la actora.

Que por ello, estima el suscripto que corresponde revocar las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional. Así lo voto.

El Dr. Pedro José Pagani dijo:

I. Que adhiere a la solución a la que arriba el Vocal preopinante, por los fundamentos expresados en el decisorio "DADEA MARTA ELISA" (B-995), que en lo pertinente señala:

II. "Que en el sistema argentino, la sola verificación por parte del sujeto pasivo de los hechos imponibles descriptos en las normas sustantivas, origina la obligación

tributaria".

"Que en la concepción legal, la determinación de los gravámenes puede adoptar dos formas, la conocida como autodeterminación, practicada sobre la base de declaraciones juradas presentadas voluntariamente por los responsables, y la de liquidación administrativa de la obligación, de acuerdo a los datos que posee el organismo fiscal. Esta última metodología, a juicio del suscripto, aún no ha sido instrumentada a través de la necesaria resolución general que operativice sus efectos (in re "Envases Artigas S.A." B-84)."

"Que el modelo procedimental, contempla que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o las presentadas resulten impugnables, el organismo recaudador procederá a determinar de oficio la materia imponible, ya se en forma cierta o presuntiva."

"Que dadas las características de los gravámenes -masiva y compleja- que integran el sistema tributario, el desarrollo eficiente de la administración descansa en el cumplimiento espontáneo de la obligación, circunstancia que se virtualiza mediante la presentación de declaraciones juradas por las que el sujeto pasivo informa los hechos económicos acaecidos, los subsume en la norma y liquida el impuesto."

"Que esta declaración, obviamente, debe ser examinada por la administración a través de la acción cualitativa que representa la fiscalización, generando en la hipótesis, que las observaciones no merezcan la conformidad del responsable, el procedimiento de determinación de oficio sobre base cierta, por la apreciación inmediata de los hechos y, subsidiariamente, la determinación de oficio sobre base presuntiva, también denominada "estimación"."

"Que ello así, resulta evidente, que los métodos presuntivos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la administración para que pueda cumplir sus objetivos, en aquellos casos, en que debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias respaldatorias, documentación que no resulte fehaciente e insuficiencias de diversa índole, deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible."

"Que en el devenir de la tributación, las legislaciones han receptado este método con diversos enfoques, pero siempre con el propósito de contar con un instrumento idóneo, para hacer frente a las circunstancias expuestas, de manera tal, que la verificación se compatibilice con la realidad operativa del sujeto pasivo de la relación tributaria."

"Que para suplir esas dificultades en la fiscalización, es necesario que esta metodología estimativa esté inserta en la ley, se utilice con criterio supletorio y con una normativa que en su faz de ejecución, se ciña estrictamente al marco jurídico sin exceder sus parámetros, dado que, por sus características de "estimación", pueden derivarse conclusiones totalmente alejadas de la realidad, con toda la arbitrariedad que ello implica."

"Que en tal sentido, la exposición de motivos de la ley N° 21858, fundamenta las modificaciones operadas en el mencionado artículo diciendo: Paralelo a ello y adaptándose a las nuevas situaciones que crean los contribuyentes incumplidores de sus obligaciones fiscales, así como a la naturaleza de tributos últimamente establecidos, se incorporan nuevas presunciones al artículo 25 de la ley que se reforma, norma que fija los criterios a acudirse en el caso de la estimación sobre

base presunta" (subrayado propio): "

"Que si alguna duda cabe sobre el carácter supletorio del proceso estimativo, previo al análisis legal, luego de lo transcrito precedentemente, debe quedar disipada ante el claro propósito del legislador de que "la estimación sobre base presunta debe utilizarse ante la imposibilidad de aplicar el método de la determinación sobre base cierta" (subrayado propio)".

"Que en síntesis, ésta modificación del objeto material del hecho imponible reviste carácter excepcional, por lo que el método empleado debe ajustarse al principio de legalidad y a los parámetros que el artículo 25 proporciona para el eficaz desarrollo de la función fiscalizadora."

III. Que, en consecuencia, voto en el sentido de revocar la resolución apelada, con costas.

El Dr. Agustín Torres dijo:

Que compartiendo la apreciación de los hechos y conclusiones del preopinante vota en su mismo sentido.

Por ello, SE RESUELVE:

1º) Revocar las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

2º) Regular los honorarios correspondientes por su actuación en la presente causa a los Dres. Roberto Ricardo Escobar y Jorge R. Beltrán en su carácter de apoderado y patrocinante de la apelante en la suma de A 772 (australes setecientos setenta y dos) y A 1.930 (australes mil novecientos treinta), respectivamente (conf. arts. 6, 7, 8, 9, 10, 19, 22, 37, 38 y 47 de la ley 21839).

3º) Diferir la regulación de los honorarios del perito contador Dr. Miguel José Cucchiatti hasta tanto dé cumplimiento con lo dispuesto por la ley 17250.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos agregados y archívese