**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2023-39853999-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Abril de 2023

**Referencia:** Di Rimini. Ganancias. Explotacion taximetros. Metodogia.

---

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin el resolver el expediente **N° 33.766-I**, caratulado**: "DI RIMINI MARIO OSCAR** s/apelación-".

**La Dra. Guzmán dijo:**

I. Que a fojas 22/30vta se interpone recurso de apelación contra una resolución de la AFIP-DGI de fecha 27/04/2010 mediante la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2003, con más intereses resarcitorios y se aplicó la multa en los términos de los arts. 46 y 47 inc. c) de la ley 11683.

La recurrente, luego de explicar el ajuste que le fuera efectuado, invoca su improcedencia. Para ello advierte que si bien las licencias se encontraban a su nombre, dicha circunstancia no implica necesariamente que las mismas prestaran efectivamente el servicio de explotación de taxis y remises.

Explica los diversos motivos por los cuales no efectuó la actividad específica y constante de explotación de las unidades. En ese sentido, dice, que si bien puede ser cierto que las licencias estuvieran a su nombre, en ese período existía una importante restricción en el consumo de taxis y remises, lo que provocó su inutilización; que la existencia de licencias a nombre de una persona no implica la explotación de las mismas.

Aduce que al momento del ajuste se utilizaron parámetros absolutamente ajenos al rubro y por una cuestión de preservación y cuidado de los vehículos, las unidades de taxis o remises pueden ser utilizadas, como máximo, dieciséis horas al día, ya que su uso indiscriminado provocaría una rápida inutilización en función del desgaste.

Al comentar la situación imperante en el país en dicha época, advierte que el organismo fiscal efectuó un ajuste fundado en datos imprecisos y carentes de conexión, determinando una ganancia imponible que no se condice con la realidad de los hechos.

Con relación al método utilizado, invoca su improcedencia a través de diversos argumentos.

En efecto, sostiene que no se ha tenido en cuenta que en los años de fiscalización, el servicio de taxímetros fue el menos redituable de toda su historia, con ingresos prácticamente nulos en función de la situación de catástrofe económica de nuestro país. A lo cual añade que los ingresos diarios en plena recesión no superaban los treinta y cinco pesos.

Estima que la consulta efectuada a la Unión de Propietarios de Taxis resulta incompleta, no solamente por no haber tenido en cuenta las particulares situaciones apuntadas, sino que tal como lo expresó dicha entidad, la información brindada sólo tenía carácter estimativo ya que no se encontraba avalada por estadísticas ni fuentes documentales veraces.

Aclara que la jornada de trabajo no superaba las 8 horas, añade que si se utilizara un vehículo durante 24 horas al día, el deterioro provocaría su desgaste en un plazo corto.

Se agravia del método presuntivo utilizado. Considera que las presunciones utilizadas resultan incompletas, insuficientes e irreales. Cita una pormenorizada doctrina y jurisprudencia.

Finalmente, se agravia de la sanción aplicada. Afirma que resulta improcedente la aplicación de cualquier clase de sanción atento el carácter presuntivo de la determinación. Cita doctrina y jurisprudencia.

Ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II. Que a fojas 43/58 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 66 se abre la presente causa a prueba y a fojas XX se clausura y se elevan los autos a consideración de la sala “A”.-

A fojas XX se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho la recurrente a fojas XX y el FN a fojas XX

A fojas XX se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que el presente caso se origina en los allanamientos ordenados por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 1, Secretaría N° 2, en el marco de la causa N° 422/02 caratulada: “Invercar SA s/Infracción Ley 24769”.

A partir de allí, se dispuso la verificación fiscal a la actora, detectándose diferencias en favor de ente fiscal correspondiente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2003. Se constató que durante ese año desarrolló la actividad de Director de sociedad y la de explotación de taxímetros propios y que poseía seis rodados a su nombre.

En respuesta a un requerimiento, SACTA SA (firma concesionaria del gobierno de la Ciudad de Buenos Aires encargada de la habilitación de los vehículos para funcionar como taxímetros y remises) informa que tres de los dominios consultados (AIR304, CBM796 y CBM797) poseen autorización provisoria, precaria y revocable para prestar servicios de taxímetro. Respecto a los dominios AIR304 y CBM796 (2475/92 y 2818/98), su administración la realizó la Mandataria Rindecar SRL, y con relación al dominio CBM797, su administración fue realizada por la Mandataria Dilas SA. Asimismo, informó que los contratos de administración estipulan en la cláusula 12 como ingreso del administrado (en este caso Di Rimini, Mario Oscar), la liquidación que efectúa la

administradora, en la cual informa la recaudación bruta del período considerado, a la que le detraen la retribución de los conductores, gastos de combustibles, mantenimiento, repuestos, mano de obra, aportes y contribuciones,y otros.

Por otra parte, a fin de determinar el ingreso respectivo por la explotación de vehículos propios, se solicitó a la Unión de Propietarios de Autos y Taxis, información acerca del monto de recaudación diaria de cada taxi, como así también, la relativa a los gastos de explotación de los mismos. Se obtuvo como respuesta que el ingreso bruto por hora de labor es de $ 6,90.- desde el 1/99 a 5/2003 y de 7,50 desde el 6/2003 a 3/2004, ascendiendo los gastos de mantenimiento y explotación –incluyendo seguro, patentes y demás gastos del rodado- aproximadamente entre el 30% y 35% del total recaudado. (vide fojas 319 y 320 del Cpo. Ganancias).

A su vez, de la información obtenida del Convenio Colectivo de Trabajo N° 336/01 del Sindicato de Peones de taxi de Capital Federal, se estableció la remuneración bruta de cada chofer en el equivalente al 30% de la recaudación obtenida por éste en el turno de trabajo.

Con tales elementos, la fiscalización actuante procedió a determinar las sumas netas gravadas por la actividad de explotación de vehículos propios, teniendo en cuenta el monto recaudado por hora $ 6,50 y $ 7,50.- y la cantidad de 24 horas diarias de trabajo, asumiendo dos turnos de 12 horas, por la cantidad de 26 días trabajados por mes y previendo posibles roturas de los rodados en cuestión. A tales sumas se detrajeron los importes correspondientes a sueldos y contribuciones de los choferes asignados a cada unidad y el importe de los gastos de mantenimiento y explotación del vehículo. Se confeccionó papel de trabajo arribando al monto de ingreso mensual por licencia explotada por el responsable.

Asimismo, una vez determinados los ingresos netos totales del período, se procedió a computar la deducción correspondiente por la amortización de los rodados afectados a la actividad que resultan de su propiedad.

En virtud de todo lo expuesto, se concluyó que la actora ha desarrollado actividad alcanzada por el impuesto a las ganancias, omitiendo declarar ganancias gravadas.

V. Que en ese contexto fáctico, corresponde examinar en primer lugar si la metodología empleada por el organismo recaudador, se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

En lo que respecta al ajuste efectuado cabe señalar que el mismo no se encuentra fundado en las presunciones legales contenidas en el art. 18 de la ley 11.683, sino que el organismo fiscal recurrió a la medición indiciaria, de conformidad con lo dispuesto en el primer y último párrafo del mencionado artículo. Ello, con sustento en que la inspección advirtió que la contribuyente no habría presentado las declaraciones juradas correspondientes a los ejercicios 2003.-

Cabe precisar que si bien la ley impone 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, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que 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, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues

sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá 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 enseña 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".

Como con acierto explicara Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", "…debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere 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" (22/12/83).

En la misma dirección, recientemente, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 sostuvo 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).

Asimismo, “en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible” (conf. Sala I en causas: “Chieza SA”, del 23/04/98, “Beraja, Alberto David”, op. cit. y “Candle SA”, op. cit.).

“A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David”, op. cit., y “Candle SA”, op. cit.; esta Sala in re: “Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI”, del 14/06/04)”.

VI. Que bajo tales pautas, y en lo que se refiere al método empleado, cabe advertir que la determinación de oficio que consistió en la estimación de ingresos, teniendo como base la información brindada por las entidades arriba mencionadas, no se sustenta adecuadamente. En efecto, se observan irregularidades en el procedimiento utilizado por la inspección actuante. Corrobora tal afirmación, toda vez que según surge del Informe Final de Inspección –Cálculo del ingreso por explotación de taxímetros propios-, luego de la respuesta brindada a la Unión de Propietarios de autos taxis, a fin de que informe la recaudación diaria de cada taxímetro, como así también los gastos de explotación de los mismos y de la información obtenida por el Convenio Colectivo de Trabajo 336/01 Sindicato de Peones de Taxi de Capital Federal, la fiscalización procedió a determinar la suma neta recibida por la actora mensualmente. Para ello, *“…estableció el ingreso obtenido a partir de multiplicar el monto recaudado por hora, por dos turnos en doce horas cada uno, el cual fue posteriormente mensualizado (considerando 26 días laborados) a efectos de dotar a la determinación de un marco de prudencia, previendo posibles roturas de los rodados. Ver papel de trabajo a fs. 357-359.-“*.

Ahora bien, según surge de fojas 346/347 de los antecedentes administrativos –Determinación Ingreso por Explotación Taxis-,al efectuar el cálculo de horas diarias se establecieron dos turnos de 12 horas cada uno, llegando a un total de 24 horas por día. Asimismo, a fojas 357 –Nuevos Papeles de Trabajo- se observa la misma planilla de confección para dicho cálculo con el agregado “*Mediante lo declarado por los taxistas citados se arribo a que se trabajan diariamente 2 turnos de 12 horas cada uno”*. Al respecto, cabe advertir que no surge de los antecedentes administrativos ninguna declaración con relación a los supuestos taxistas citados.-

VII. Que por otro lado, con relación a la pericial técnica, se desprende del punto 3) referido a cuáles son las consecuencias que ocasionarán en un automóvil su utilización las 24 horas del día, teniendo en cuenta pérdidas de tiempo por relevos, descanso de chofer, carga de gas, etc, los peritos informan que: “*La utilización de un automóvil las 24 horas impediría la realización de las tareas de mantenimiento general…que son indispensables para asegurar un buen funcionamiento de la unidad con el mismo porcentaje posible de roturas o fallas inesperadas que deriva, además, en una mayor seguridad para conductor y pasajeros”*. A su vez, del punto 4) con relación al promedio de utilización racional de un vehículo de taxi, los peritos informan “*La utilización racional debe contemplar la disponibilidad de tiempo necesario para la realización de todas las tareas mencionadas…”*, a ello el perito por parte del Fisco Nacional efectuó una observación “*A fin de dar mayor precisión a lo expuesto arriba y, complementando lo manifestado en el punto 3), mi punto de vista es que el promedio de uso racional de un rodado para este tipo de prestaciones, no debiera superar las 16 horas. Tiempo razonable para contemplar todas las cuestiones relativas al mantenimiento ya indicadas, cuanto las pertinentes a los choferes...”*

VIII. Que ello así, la metodología empleada se muestra deficiente, como ha quedado demostrado con la prueba pericial producida en autos, sumado a la ausencia de información precisa a los fines de la realización del cálculo de horas efectivamente trabajadas.

En punto a ello, no se advierte esa conjugación de elementos concurrentes que permiten reflejar una verosímil situación frente al gravamen, arrojando razonables dudas sobre el ajuste efectuado. Por ello, considero que corresponde revocar la resolución apelada, con costas.-

**El Dr. Porporatto dijo:**

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59 – tercer párrafo- del RPTFN por encontrarse vacante la vocalía de la 3era Nominación.

Regístrese, notifíquese, devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.12 11:06:45 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.12 13:11:33 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.12 13:11:34 -03:00