

Universidad FASTA

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Carrera: Contador Público Nacional

Nombre de la Cátedra: Seminario de Graduación

Título: Determinación de oficio

Autor: Izaguirre, Juan Pablo

Asesoramiento:

Tutor: CPN Baldini, Héctor Daniel

Dpto. de Metodología de la investigación: Cipriano, Laura

Mes y Año: Agosto de 2006



Índice

• Abstract	1
• Tema	
• Problema	1
• Objetivo general	1
• Objetivos particulares	1
• Justificación del problema	1
• Estado de la cuestión	2
• Tipo de investigación	3
• Marco teórico:	4
○ Actividad Financiera del Estado.Doctrinas	4
○ Recursos Tributarios	5
○ Autonomía del derecho tributario y la relación con otras ramas	7
○ Ubicación del presente trabajo dentro del derecho Tributario	8
• Introducción	9
• Capítulo I: La determinación Tributaria	11
○ Determinación tributaria	11
○ Valor de la determinación	11
○ Métodos de determinación	13
• Capítulo II: Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP	15
○ Funciones de AFIP	15
○ Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP	16
○ La inspección tributaria	21
○ Inicio, formas y efectos de la inspección tributaria	22
○ Finalización de la Inspección	24
○ El deber de colaboración por parte de los contribuyentes	25
• Capítulo III: Determinación de Oficio: " concepto y modalidades"	28
○ Concepto	28
○ Sujetos de la determinación de oficio	30
○ Objeto de la determinación de oficio	32
✓ Objeto primario	32
✓ Objeto secundario	33
○ Procedencia de la determinación de oficio	34
✓ Casos en que no procede la determinación de oficio	34
✓ Casos en que procede la determinación de oficio	35
○ Modalidades	35
✓ Determinación de oficio sobre base cierta	35
✓ Determinación de oficio sobre base Mixta	36
✓ Determinación de oficio sobre base presunta	36
❖ Presunciones. Concepto	38
❖ Indicios	39
❖ Presunciones legales	41
❖ Presunciones simples	42
❖ Presunciones específicas	43
a. Alquiler personas existencia visible	43
b. Precios inmuebles	43
c. Diferencias de inventario	44
d. Relevamiento satelital	45
e. Punto fijo	46
f. Operaciones marginales	48
g. Incrementos patrimoniales no justificados	48
h. Depósitos bancarios no depurados	49

i.	Remuneraciones abonadas a personal no declarado y diferencias salariales	50
j.	Ingreso de fondos provenientes de paraísos fiscales	50
k.	Presunción frente a incumplimientos deberes formales	51
l.	Presunciones no aplicables conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo periodo fiscal	52
•	Capítulo IV: Procedimiento	53
o	Vista	53
o	Prueba	55
o	Resolución determinativa	57
o	Responsabilidad contravencional	61
o	Efectos de la determinación de oficio	61
•	Capítulo V: La prueba en el procedimiento de la determinación de oficio	64
o	Concepto de prueba	64
o	Objeto de la prueba	64
o	Sujetos de la prueba	65
o	Carga de la prueba	66
o	Admisibilidad de la prueba	69
o	Apreciación de la prueba	70
o	Medios de prueba	72
✓	Pruebas directas	72
❖	Pruebas de informe	73
❖	Prueba de testigos	74
❖	Prueba de peritos	75
❖	Prueba documental	76
a.	Actas en el procedimiento fiscal	77
b.	Libros de comercio	81
❖	Prueba confesional	82
✓	Pruebas indirectas	82
•	Capítulo VI: Principio del Debido Proceso	86
o	Concepto	86
o	Garantías que aseguran el debido proceso	86
o	La importancia del derecho de defensa en juicio y las notificaciones del fisco	87
o	Las notificaciones en materia tributaria y el derecho de defensa	89
•	Capítulo VII: Revisión Administrativa de la resolución de determinación de oficio	90
o	Revisión administrativa	90
o	Recurso de reconsideración	91
o	Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación	92
•	Conclusión	94
•	Bibliografía	95

Abstract

El presente trabajo tiene como finalidad describir el proceso de determinación de oficio que utiliza la AFIP en la actualidad para corregir la materia imponible declarada por el contribuyente o determinarla cuando se acredite la omisión de presentación de sus declaraciones juradas.

A partir de este análisis lo que se pretende es resaltar la importancia de las garantías del debido proceso que la AFIP debe respetar dentro de el procedimiento de determinación de oficio y los medios probatorios que pueden interponer los contribuyentes para ejercer una correcta defensa de sus pretensiones.

El objetivo perseguido en éste trabajo es brindarle al profesional y porque no, al contribuyente el conocimiento necesario en cuanto a cuales son las diferentes modalidades del procedimiento, etapas, plazos, garantías constitucionales, derechos, recursos, medios de pruebas en una determinación de oficio.

Determinación de oficio

TEMA: Determinación de oficio

Problema: ¿Cómo debe proceder un contribuyente ante una determinación de oficio de la AFIP y que medios de prueba puede ofrecer?

Objetivo general: Determinar cuales son los pasos a seguir por el contribuyente ante una determinación de oficio de la AFIP, y cuales son los medios de prueba que esta habilitado a ofrecer.

Objetivos particulares:

- ❖ Describir las etapas del proceso de fiscalización de la AFIP
- ❖ Describir el proceso de determinación de oficio (concepto , plazos procesales)
- ❖ Establecer las diferentes modalidades del proceso de determinación de oficio
- ❖ Describir la importancia de este procedimiento como derecho de defensa en juicio de los contribuyentes
- ❖ Definir que es "la prueba", establecer su objeto, procedencia, admisibilidad, su importancia.
- ❖ Definir que se entiende por carga de la prueba
- ❖ Describir las diferentes modalidades de prueba que se pueden ofrecer en dicho proceso
- ❖ Determinar cuales son los efectos de la resolución de determinación de oficio
- ❖ Describir que recursos puede interponer el contribuyente

Justificación del problema:

La AFIP a través de las facultades y potestades conferidas por la Ley 11683, queda habilitada para corregir la materia imponible declarada por el contribuyente o determinarla cuando se acredite la omisión de presentación de sus declaraciones juradas.

Suele ocurrir que frente a una situación como la señalada anteriormente , el contribuyente se encuentre desorientado no sabiendo el curso de acción a seguir, por dicha razón es interesante en mi opinión abocarse a este tema , ya que es necesario que tanto profesionales como contribuyentes tomen conciencia de que la determinación de oficio es un proceso reglado por la ley 11683 ,que garantiza el debido proceso de los sujetos pasivos de

Determinación de oficio

la relación tributaria , y que las pruebas que no se ofrezcan en dicho proceso no se podrán ofrecer en etapas posteriores, quedando el contribuyente sin posibilidades de defensa para hacer valer sus derechos.

Es imprescindible que en dicho proceso, el contribuyente sepa como actuar, conociendo los diferentes plazos procesales, el momento y los medios de prueba a ofrecer, los efectos de la resolución de determinación de oficio y la forma de recurrir a la misma.

Brindar los conocimientos enunciados anteriormente es la finalidad del presente trabajo.

Estado de la cuestión:

Según Dino Jarach la determinación de oficio " es un acto de la Administración Fiscal, por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo y finalmente, pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas"

Cabe mencionar que la determinación de oficio es el único procedimiento de determinación tributaria reglado en la ley de procedimiento tributario 11683; constituyente de garantía de la defensa en juicio –Art. 18 CN y del debido proceso art1 inciso f de la ley de procedimientos administrativos, Este es unos de los aspectos mas importantes de la determinación de oficio que es resaltado por la mayoría de la doctrina , al respecto existen numerosos estudios e investigaciones realizados entre los cuales merece destacar el producido por Elizabet Lobera en la Publicación 17 de enero del 2006 en la revista Errepar.

Sin embargo, cabe mencionar que la ley 11683 T.O en 1998 y sus modificaciones, regulatorio del procedimiento tributario, no contiene preceptos específicos referidos al ámbito probatorio, sino que su vinculación opera a través de la aplicación supletoria del decreto n° 1759/72 T.O. en 1991 y por el decreto n ° 1883, y del código procesal civil y comercial de la nación, dispuesta por su articulo 116. Según los que mas saben del tema entre ellos Dino Jarach, Villegas, Fonrouge,, Martin este es el gran déficit que tiene la ley 11683.

Determinación de oficio

En las Jornadas Tributarias del CPCEPBA y en las reuniones de los grupos de enlaces de AFIP/ DGI/CPCECABA se hacen grandes esfuerzos, estudios y se ejercen presiones para lograr una futura reforma de la ley 11683 para incluir preceptos específicos referidos al ámbito probatorio y otros temas de interés.

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales, y el Comité de estudios impositivos, de la Universidad Nacional de Buenos Aires, son dos de los tantos grupos que, a nivel institucional, realizan encuentros periódicos con el objeto de tratar temas de mayor interés y complejidad en su interpretación y aplicación.

El proceso de determinación de oficio es un tema muy rico nutrido de destacadas opiniones por los que mas saben en la materia y de numerosos fallos del tribunal fiscal de la nación.

Tipo de investigación

Según la profundidad: Descriptiva/ Explicativa

Según la fuente: Secundaria

Según la finalidad: Básica

Según el enfoque: Microeconómico

Según la naturaleza temporal: Sincrónica

Tiempo de la investigación: Segundo semestre del 2005 y Primer Semestre del 2006

Lugar de la investigación: Mar del Plata

Tutor: Héctor Daniel Baldini

MARCO TEORICO

-Actividad Financiera del Estado. Doctrinas

La actividad financiera del Estado se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero, que se efectúan con el ánimo de llevar a la realidad ciertos objetivos, y de cumplir por sobre todo, con la satisfacción de necesidades públicas que es su finalidad fundamental.¹

Se pueden destacar tres doctrinas diferentes sobre la naturaleza de la actividad financiera del Estado:

Doctrina financiera clásica y marginalista: Se basa en la negación del papel del Estado. Apunta a un aspecto individual de la Actividad Financiera. De Viti, de Marco y Mazzola (marginalistas) reconocen a la actividad financiera como una etapa individual y separada de toda la actividad que desarrolla el Estado.

Doctrina financiera alemana y la filosofía idealista de Hegel: Pone al Estado en un papel protagónico de la Actividad Financiera y le atribuye las funciones de redistribución de las riquezas y producción de servicios públicos.

Doctrina Keynesiana y post-keynesiana: Reconoce al Estado como el sujeto activo de las finanzas públicas. Lo coloca en un papel secundario con respecto a la producción de servicios públicos y pone el acento en la función de regulación de toda la actividad financiera.

El Estado es una organización humana y como toda organización posee determinados objetivos y funciones que le son asignados en virtud de los propósitos y necesidades de la misma, con el fin de lograr su existencia y mantenimiento.

En virtud de ello el Estado desarrolla actividades tendientes al logro de sus objetivos y para poder lograr la satisfacción de las necesidades de sus integrantes. A estas necesidades se las conoce como "necesidades públicas", las cuales son determinadas por los fines del Estado pero no surgen con posterioridad a la conformación del mismo como tal, sino que

¹ Dino Jarach, " Finanzas Publicas y Derecho Tributario" , ed. Cagallo, Bs. As. , 1983 , Pag 39 y ss.

Determinación de oficio

se trata de un concepto que es coetáneo y consustancial con la misma existencia del Estado y el desenvolvimiento histórico de éste.

Las necesidades no son públicas por su naturaleza, sino que son consideradas "públicas" por la determinación del Estado, el cual en función de los fines que se plantea convierte en públicas necesidades preexistentes o que surgen con motivo de su conformación.

Pero el gobierno solo podrá realizar dichas erogaciones en la medida que cuente con recursos pecuniarios, que son denominados ingresos y que pueden originarse de diferentes maneras, como ser, la prestación de algún servicio, a través de la venta de activos propios, la emisión monetaria, mediante privatizaciones, la realización de alguna inversión o recurriendo al patrimonio de los particulares, ósea a través de la recaudación en forma coactiva de los tributos.

RECURSOS TRIBUTARIOS

Los recursos tributarios son detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidos a su favor por el estado, mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario con la finalidad de promover el bienestar general.

Cabe aclarar que tributo no es sinónimo de impuesto, sino que es un concepto más genérico, más amplio, es más, el tributo es el género y el impuesto la especie, esto se desprende de una triple clasificación de los tributos: Impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Teniendo en cuenta el conocimiento de aquellas personas que se dedican al estudio de este tema (Dino Jarach) el impuesto es el medio de financiación de los servicios públicos indivisibles, de demanda coactiva, que satisfacen necesidades públicas como la defensa nacional, el servicio diplomático, la justicia, que se refieran a funciones realizadas por el estado en beneficio de toda la comunidad, resultando imposible determinar que parte de los gastos ocasionados por estos servicios corresponde a cada uno de los individuos.²

Esta actividad recaudatoria del estado se estudia científicamente a través del derecho tributario, que como sostiene Jarach es el conjunto de normas

² Dino JARACH, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Bs. As., Abeledo Perrot, 1999, 3ra. Edición, Pág. 57

Determinación de oficio

y principios del derecho que atañe a los tributos y, especialmente a los impuestos.

Existen ciertos principios tributarios que son reglas empíricas que deben ser considerados como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración, ellos son:

- **PRINCIPIO DE LEGALIDAD**: Este principio establece que los tributos necesariamente deben ser establecidos por leyes tanto formales como materiales, esto quiere decir, que no hay tributo sin ley.
- **PRINCIPIO DE IGUALDAD**: Es establecido por la constitución nacional, la cual establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. La igualdad se relaciona con la capacidad contributiva de las personas; con lo cual admite la creación de clasificaciones o categorías razonables y de alícuotas progresivas lo cual conlleva a gravar proporcionalmente más a una categoría que a otra, pero basándose en la capacidad contributiva de cada uno de las categorías.
- **PRINCIPIO DE EQUIDAD**: Se encuentra establecido en la constitución nacional. Nuestra jurisprudencia ha interpretado que los tributos son equitativos siempre que no violen el derecho de la propiedad privada.
- **PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**: Esta consagrado junto con el principio de equidad en el artículo 4 de la constitución nacional. Exige que las contribuciones a los habitantes sean en proporción a sus manifestaciones de capacidad contributiva. Es necesario emplear este principio para poder hacer efectiva la garantía de igualdad tributaria, y representa una de las bases más firmes para lograr la equidad.
- **PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD**: Esta consagrado en el artículo 17 de la constitución nacional, y trata sobre la inviolabilidad de la propiedad. Establece que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable; es decir que la presión que el tributo ejerza sobre la riqueza no debe llegar a despojar de la propiedad al contribuyente. Un tributo adquiere el carácter de exorbitante y confiscatorio y en consecuencia inconstitucional cuando absorbe una parte sustancial de la renta.

UBICACIÓN CIENTIFICA DEL DERECHO TRIBUTARIO

El derecho tributario es una rama jurídica que debe ubicarse dentro del derecho público.

Y dentro de este último se encuentra dentro del derecho financiero, el cual, y siguiendo a Villegas, se define como "el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del estado en sus diversos aspectos, los órganos que la ejercen y los medios en que se exteriorizan el contenido de las relaciones que origina".

Por ser el tributo un elemento que se encuadra dentro de la actividad financiera del estado no quedan dudas sobre la inclusión del derecho tributario dentro del derecho financiero.

Autonomía del derecho tributario y la relación con otras ramas.

Se ha discutido si el derecho tributario es autónomo. De todas formas, nunca la autonomía de un sector jurídico puede significar total libertad para regularse íntegramente por sí solo, sino que cada rama forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria. Cualquiera sea el grado de autonomía que se le asigne al derecho tributario, en ningún caso significa que constituya algo desgajado de las restantes ramas. No obstante, el estudio del derecho se presenta dividido en ramas que determinan especialización didáctica, profesional, científica, etc.

Siguiendo la postura mayoritaria en la que encuadran autores como Villegas, Jarach y Giuliani founruge, entre otros, se puede decir que el derecho tributario se encuentra dividido en:

- **Derecho tributario constitucional:** Esta formado con los principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación.
- **Derecho tributario sustantivo o material:** Regula la obligación tributaria propiamente dicha, desde su creación hasta su extinción.
- **Derecho tributario administrativo o formal:** Regula los deberes de los particulares y las correlativas facultades de los organismos administrativos, recaudadores y de control.
- **Derecho tributario procesal:** Es el conjunto de las normas tendientes a resolver las contiendas tributarias entre los particulares y el fisco.
- **Derecho tributario penal:** Es el conjunto de normas en donde se establecen distintas infracciones y sus correspondientes sanciones, en cuanto a controversias tributarias.

Determinación de oficio

- **Derecho tributario internacional**: Conjunto de normas o tratados internacionales mediante los que se delimita la aplicación territorial de los poderes tributarios.

La única rama que se considera autónoma es la del derecho tributario material, ya que es la única que posee institutos y conceptos propios.

Cabe aclarar que en nuestro país, el derecho tributario nace en la década del 30 con la ley 11683 y el código fiscal de la provincia de Buenos Aires.

UBICACION DEL PRESENTE TRABAJO DENTRO DEL DERECHO TRIBUTARIO

Una vez enunciadas las subdivisiones del derecho tributario, es necesario establecer en cual de ellas se encuentra el tema que se va a desarrollar en el presente trabajo.

El procedimiento de determinación de oficio no es autónomo sino que se halla inserto dentro de un proceso denominado de "fiscalización".

Las facultades que le son otorgadas a la AFIP para verificar y fiscalizar a los contribuyentes se encuentran delimitadas por dos ramas del Derecho Tributaria, ellas son, el Derecho Tributario Constitucional y el Derecho Tributario Administrativo o Formal.

Además al ser la determinación de oficio un proceso que garantiza la defensa en juicio y el debido proceso de los contribuyentes , y poder estos ofrecer la pruebas necesarias que hagan a su derecho , como así también poder recurrir la resoluciones que dicte la AFIP por medio de determinados recursos , dicho trabajo se encuadra también dentro del derecho tributario procesal.

De esta definición surge que el sujeto activo es el Fisco y el sujeto pasivo se desglosa en un sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es la persona que expresa o implícitamente fue designada por la norma legal para dar cumplimiento a la misma; y el sujeto pasivo del tributo, que es aquel respecto de quien se verifica el hecho imponible; que puede o no ser el sujeto de la obligación tributaria, puesto que el cumplimiento de esta obligación puede ser adjudicado por ley a otra persona.

En materia tributaria y previsional, en el orden nacional el ejercicio del poder de policía ha sido conferido a la Administración Nacional de Ingresos Públicos, de conformidad con las disposiciones de la Ley 11683.

INTRODUCCION

El artículo 11 de la Ley de Procedimiento Tributario dispone que la determinación y percepción de los gravámenes se efectúe sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y/o responsables, modalidad denominada por la doctrina como de "autodeterminación".

Sin embargo, no podría este sistema de determinación y percepción de índole tributaria basarse en las decisiones unilaterales de los contribuyentes y /o responsables en lo que respecta a la exteriorización de su materia imponible o a la presentación de declaraciones juradas.

A tal fin el referido cuerpo normativo, en su artículo 16, prevé un mecanismo mediante el cual la Administración Tributaria queda habilitada para corregir la materia imponible declarada por el contribuyente o determinarla cuando se acredite la omisión de presentación de sus declaraciones juradas.

En tal sentido, cuando se ejerce tal potestad y se determina la obligación impositiva del contribuyente o responsable con certeza de la magnitud de la materia imponible estamos en presencia de lo que se denomina "Determinación de Oficio sobre base cierta", caso contrario nos encontramos con la "Estimación de Oficio" en donde ha de establecerse dicha obligación conforme el régimen de indicios y presunciones enunciados en la Ley de Procedimiento Tributario.

Dicho procedimiento no es autónomo sino que se halla inserto dentro de un proceso denominado de "fiscalización".

En el plano sustantivo cabe destacar que la determinación de oficio es el único procedimiento de determinación tributaria reglado en la ley de Procedimiento Tributario, constituyente de garantía de la defensa en juicio – Art. 18 C.N. – y del debido proceso – Art. 1° inc. f) de la Ley de Procedimientos Administrativos- y en el plano adjetivo sujeto al cumplimiento de los requisitos esenciales de todo acto administrativo - artículo 7° de la Ley de Procedimientos Administrativos.:

El artículo 18 de nuestra Constitución Nacional establece el derecho de defensa en juicio que comporta principios que deben resguardarse no sólo en el proceso judicial sino también en el proceso administrativo, y para ello

Determinación de oficio

es fundamental que el Estado permita a todo particular tomar conocimiento cierto de la situación que lo afecta, el derecho a ser oído, una adecuada defensa y de recurrir a los jueces en procura de justicia.

Por otra parte cabe mencionar que la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, regulatoria del procedimiento tributario, no contiene preceptos específicos referidos al ámbito probatorio, sino que su vinculación opera a través de la aplicación supletoria del Decreto N° 1759/72, t.o. en 1991 por el Decreto N° 1883, y del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, dispuesta por su artículo 116.

En tal sentido, sólo el Decreto Reglamentario de la Ley Procedimental (N° 1397/79 y sus modificaciones), a través de los artículos 35 y 55, establece pautas regulatorias en materia probatoria.

Capítulo 1: La Determinación Tributaria

El artículo 11 de la Ley de Procedimiento Tributario dispone que la determinación y percepción de los gravámenes se efectúe sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y/o responsables, modalidad denominada por la doctrina como de "autodeterminación".

Determinación tributaria:

Es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco y cual es el importe de la deuda³.

No cabe duda que la determinación es un procedimiento íntegramente reglado y no discrecional, dado que su desenvolvimiento no depende de ponderaciones sobre oportunidad o convivencia.

"Discrecionalidad" significa un campo de acción abierto a soluciones diferentes pero legítimas, soluciones que deben ser elegidas conforme a valoraciones de oportunidad o conveniencia, y con facultad de opción entre diversas conductas posibles.

Eso no ocurre en la determinación. No hay opción a libertad de elección entre varios resultados posibles. Al contrario, se requiere una solución única, que puede ser objeto de control jurisdiccional.

Valor de la determinación

Se discute si la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible o si se genera al practicarse la determinación.

Para cierta doctrina, la determinación tiene carácter constitutivo, no basta que se produzca el hecho imponible para que nazca la obligación tributaria.

Es necesario un acto expreso de la Administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto. Antes de la determinación puede haber una relación pretributaria, pero la deuda solo

³ Villegas Héctor Belisario- curso de finanzas, derecho financiero y tributario – Editorial Aestra , BsAs 2003-Pág. 395

Determinación de oficio

se constituye y es exigible a partir del acto determinativo. Se adhiere a esta postura una gran parte de la doctrina Italiana.

En la posición opuesta se sostiene que la determinación tiene carácter declarativo. La deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible y mediante la determinación solo se exterioriza al que ya preexiste. La función de la determinación consiste en declarar y precisar el monto de la obligación tributaria, pero no condiciona el nacimiento de ella.

Por otra parte, muchos autores han confundido "carácter constitutivo" con "condición de eficacia". Porque si bien es cierto que al producirse el hecho imponible nace la pretensión del estado al cobro, solo con la determinación surgirá un crédito concreto contra una persona por suma exigible y a veces líquida. Por ello decimos que la determinación es una fase ineludible para la culminación de vida de la relación jurídica tributaria sustancial, aunque le neguemos un carácter sustancialmente constitutivo.

La virtud de un acto declaratorio consiste en eliminar un estado de incertidumbre y esto es lo que sucede en el caso de la determinación: se sabe que existe una obligación, pero ella es incierta en cuanto a sus características, y a veces líquida. El acto declarativo de la determinación queda particularizado: a) Por la preexistencia de un derecho que la determinación se limita a reconocer, sin generar efecto alguno sobre una creación, transferencia modificación o extinción, y b) Por la existencia de un obstáculo al ejercicio de ese derecho, que el acto declarativo de la determinación remueve, instaurando la certeza y tornado ese derecho preexistente en eficaz y exigible.

Concluimos que la determinación no hace nacer la obligación tributaria, pero perfecciona y brinda eficacia a una obligación que existía solo potencialmente desde la configuración del hecho imponible. Es decir que el verdadero efecto de la determinación es el de ratificar que cuando se produce el hecho imponible nace realmente la obligación tributaria.

No cabe duda que las circunstancias de hecho a tener en cuenta y la ley que regulara el caso serán aquellas existentes al momento de producirse el hecho imponible.

Métodos de determinación:

Existen tres métodos diferentes de determinar la obligación tributaria: la declaración jurada por el sujeto pasivo, la determinación de oficio que es subsidiaria a la declaración jurada y la declaración mixta que es de escasa aplicación a limitados impuestos. En este capítulo solo desarrollare el método de determinación de la declaración jurada por el sujeto pasivo dejando la determinación de oficio para los capítulos subsiguientes.

La declaración jurada debe ser practicada por los sujetos pasivos tributarios y esta obligación puede hacerse extensiva a otros terceros.

El procedimiento consiste en que los declarantes llenan los formularios respectivos, especificando los elementos relacionados al hecho imponible y según las pautas cuantificantes del tributo de que se trate (generalmente base imponible, alícuota), arriban a un cierto importe. Unas veces llenadas el formulario, se presenta al organismo recaudador dentro de los plazos previstos, debiendo pagar los importes tributarios que pudieran haber surgido a favor del fisco.

Puede suceder que no halla dinero a recaudar, por ejemplo, porque los pagos a cuenta y retenciones son superiores a la suma determinada, o bien porque el contribuyente tiene saldos impositivos a favor, de monto superior al determinado o porque tratándose del impuestos a las ganancias, la actividad gravada del contribuyente arrojo quebrantos. En tales casos, la presentación de la declaración jurada es igualmente obligatoria y su omisión puede dar lugar a infracción a los deberes formales. Si las sumas que se computan contra el impuesto son falsas o improcedentes no corresponde el procedimiento de determinación de oficio, sino que basta la simple intimación de pago de las diferentes que generen estas acreditaciones impropias.

Con el avance de la informática la obligación de los declarantes puede extenderse, haciendo que consignen sus datos en soportes magnéticos (disquetes) que deben ser entregados al órgano fiscal o puede hacerse vía Internet.

El pago debe hacerse conforme a la declaración efectuada. Para ello se deposita el importe en el organismo fiscal o en los bancos autorizados. Hay que destacar que las boletas de depósitos y las comunicaciones de pago tienen también el carácter de declaración jurada, a los efectos sancionatorios.

Determinación de oficio

Jarach dice acertadamente que para determinar los impuestos la declaración tributaria tiene un amplio alcance. El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente aplica la alícuota de los impuestos sobre los valores determinados .

La declaración efectuada por el sujeto pasivo lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la administración pública. Sin embargo, la ley 11683 dispone que el declarante puede corregir errores de cálculos cometidos en la declaración misma y reducir de esa forma el importe tributario resultante .Pero fuera de los mencionados yerros aritméticos, no hay posibilidad de disminuir dicho monto. Es mas, la ley establece la responsabilidad del declarante por la exactitud de los datos contenidos, y esa responsabilidad subsiste, aun ante una ulterior y voluntaria presentación rectificativa.

Por otra parte, y según el artículo 101 de la ley 11683, las declaraciones juradas, manifestaciones e informes de los responsables y terceros presenten a la AFIP, y los juicios de demandas contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretas.

Capitulo II: Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP

Funciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos

En Derecho Administrativo se conoce bajo la denominación de "poder de policía"⁴ al conjunto de potestades del Estado para reglamentar el ejercicio de los derechos, limitando libertades y los derechos individuales en salvaguardía del orden público y el bien común.

Dentro de este concepto se comprende también, a la actividad realizada por el Estado para asegurar la efectiva aplicación de tales reglamentaciones y a los funcionarios y empleados públicos que tienen por misión cumplir con esa actividad.

En materia tributaria y previsional, en el orden nacional el ejercicio del poder de policía ha sido conferido a la Administración Nacional de Ingresos Públicos, de conformidad con las disposiciones de la Ley 11683.

Las funciones con las que cuenta la AFIP son:

- La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas.
- El control del tráfico internacional de mercaderías dispuesto por las normas legales respectivas
- La clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías
- Todas aquellas funciones que surjan de su misión y las necesarias para su administración interna
- El Poder Ejecutivo Nacional podrá incorporar a la AFIP la aplicación, percepción y fiscalización de gravámenes a cargo de otras reparticiones.
- Actuar como agente de percepción de los impuestos provinciales que graven el consumo o la comercialización mayorista o minorista de bienes, en las operaciones de importación definitiva de mercaderías.

⁴ Osvaldo H. Soler, Derecho Tributario, La Ley, Buenos Aires, 2002, página 271

Determinación de oficio

- Suscribir convenios con las provincias, y municipios, con bancos oficiales a los fines de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos interiores, aduaneros y de los recursos de la seguridad social a su cargo, en cuyo caso podrá establecer una compensación por la gestión que realicen los entes indicados, en función de lo efectivamente recaudado para el Fisco Nacional.

Facultades de verificación y Fiscalización de la AFIP

La Administración Federal de Ingresos Públicos a su vez, posee facultades y consecuentes obligaciones de verificar, fiscalizar y percibir los tributos como se dijo anteriormente.

Por ello mismo, es necesario definir específicamente que se entiende por estos conceptos:

Fiscalizar: este término comprende el control del correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes formales que tienen los sujetos pasivos para con la Administración Federal.

Verificar: es una potestad que implica comprobar si se produjo, o no, el hecho imponible. Esta tarea puede realizarse en verificaciones internas o externas solicitando a terceros que suministren información de la verdadera situación fiscal del contribuyente.

Para llevar a cabo su misión específica, la AFIP cuenta con facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como así también para investigar la situación de los presuntos contribuyentes y la posible comisión de infracciones.

Estas atribuciones están expresamente consagradas en la ley 11683 siendo particularmente importantes los Art. 33, 35 y 36. Del análisis de estos artículos se desprende la amplitud de las facultades con las que cuenta el organismo fiscal para el cumplimiento de su misión.

El artículo 33 el cual dice: “ *Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la Administración Federal de Ingresos Públicos exigir que éstos, y aun los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que*

Determinación de oficio

se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados, que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellas.

Podrá también exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por el término de diez (10) años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.

Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deberán llevar registraciones con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deban tributar. La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá limitar esta obligación en atención al pequeño tamaño económico y efectuar mayores o menores requerimientos en razón de la índole de la actividad o el servicio y la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros.

Los libros y la documentación a que se refiere el presente artículo deberán permanecer a disposición de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el domicilio fiscal⁵."

Podríamos definir al proceso de fiscalización como un proceso que se desarrolla en jurisdicción administrativa por el Organismo Fiscal, en función de facultades legales expresamente delegadas, con el objetivo de verificar el cumplimiento formal y material de las leyes, reglamentos, resoluciones e interpretaciones administrativos vinculadas a los gravámenes que se encuentran a su cargo..

Dicho proceso se halla conformado por las siguientes etapas:

⁵ Teresa Gómez, Carlos María Folco, Procedimiento Tributario, La Ley, página 167

Determinación de oficio

1°.- *Una etapa preliminar, de investigación y selección de contribuyentes o responsables pasibles de fiscalización.*

Esta etapa se rige principalmente por normas de procedimiento o trámite de carácter interno dictadas en función de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 6° del Decreto N° 618/97 y con información recolectada en virtud de las facultades acordadas por los artículos 35 y 107 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

2°.- *Una etapa de auditoría fiscal, en ejercicio de las facultades otorgadas por los artículos 35 y 107 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, con el alcance establecido en el Capítulo XII del citado cuerpo normativo y en los Decretos N° 629/92, N° 573/96, N° 1340/98, N° 455/02 y N° 977/02.*

La prueba recolectada en esta etapa conformará un expediente que constituirá la apoyatura fáctica y jurídica de la que se valdrá el juez administrativo competente en los procedimientos de atribución de responsabilidad fiscal por incumplimiento de obligaciones formales y/o materiales y en sus etapas subsiguientes.

"La inspección tributaria opera como una colección de datos,.. Se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto es la atribución de una potestad de comprobación encaminada a la búsqueda de hechos y datos que ignora el Organismo Recaudador, que le permiten establecer la corrección o inexactitud de lo declarado por el contribuyente..."⁶

3°.- *Una etapa de atribución de responsabilidad fiscal en sede administrativa, por incorrección en la exteriorización de materia imponible por falta de presentación de declaraciones juradas o por resultar impugnables las presentadas, a través del procedimiento establecido en el artículo 16 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, y de eventual responsabilidad contravencional, solidaria y/o penal - Art. 8° , 45 y siguientes, 70 y 74 de la Ley Procedimiento Tributario y art. 18 de la Ley 24.769.*

⁶ T.F.N. "Giorgio, José" – 25/6/04.

Determinación de oficio

4°.- Una etapa de revisión administrativa de los actos dictados en los procedimientos de atribución de responsabilidad fiscal, a través de las vías recursivas previstas en el artículo 76 de la Ley N° 11.683

El Artículo 35 de la ley de procedimiento tributario 11683 establece que - La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACION FEDERAL podrá:

a) Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.

b) *Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado.*

c) *Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización.*

Determinación de oficio

Quando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a), o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.

d) Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento.

Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.

e) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.

f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

g) Autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el

Determinación de oficio

cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada Administración Federal de Ingresos Públicos.

Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito.

La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inciso c) precedente y en el artículo 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 y, de corresponder, lo estipulado en el inciso anterior.

Los funcionarios, en el ejercicio de las funciones previstas en este inciso, estarán relevados del deber previsto en el artículo 10.

La inspección tributaria

La inspección tributaria consiste esencialmente en una actividad de "comprobación", orientada a constatar la real situación y conducta tributaria de contribuyentes y responsables, pudiéndose conceptualizar como un procedimiento administrativo especial no contradictorio.

Además, en dicho procedimiento, a través de requerimientos, se capta información con trascendencia tributaria de terceras personas (proveedores, bancos, etc.), quienes resultan obligadas en mérito al citado deber de colaboración.

Finalmente, la actuación inspectora practicará las liquidaciones tributarias derivadas de la comprobación, aunque es menester recordar que las mismas no constituyen determinación administrativa, toda vez que éstas competen a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos.

Determinación de oficio

La inspección tributaria, como procedimiento administrativo, debe llevarse a cabo dentro del marco garantizador de los derechos individuales establecidos por las normas de procedimiento que reglamentan la actuación del organismo fiscal, gobernadas por los principios superiores de rango constitucional. El fin del procedimiento administrativo es no sólo asegurar la satisfacción del interés general sino, además, servir de garantía de los derechos de los particulares. Bajo tal óptica, el procedimiento de inspección tributaria debe adecuarse al fin para el cual se implementa, no pudiendo convalidarse que bajo el ropaje de una investigación tributaria de rito se soslaye su connotación penal, cuando existiere, lo que ocurriría si se pretendiese utilizar con posterioridad en el proceso sancionador los datos obtenidos bajo la coerción del deber de declarar.

En función de todo lo anterior, *“las inspecciones iniciadas con el exclusivo objeto de practicar las facultades de verificación propias del ente administrativo, cuando no se hicieren a partir de una base razonable de sospecha acerca de la comisión de algún delito o infracción tributaria por parte del contribuyente, sin que se hubiesen observado procedimientos respetuosos de principios garantizadores de los derechos consagrados por la Constitución Nacional y por la ley procesal, resultarían ineficaces para incriminar al infractor, aún cuando en el transcurso de aquellas se obtuviesen elementos de prueba que pudieren comprometerlo en algún ilícito.”*⁷

Inicio, formas y efectos de la inspección tributaria

El inicio de las actuaciones inspectoras debe ser notificado debidamente al contribuyente, a efectos de que éste adquiera certeza sobre el procedimiento fiscalizador, criterio que adopta el Fisco, entendiendo que esta notificación constituye un requisito sustancial.

La notificación al contribuyente se realiza mediante una nota en la que además de informársele que se ha resuelto emprender la inspección, se describa el nombre y apellido de los inspectores actuantes y del supervisor. Dicha notificación puede efectuarse por cualquiera de los

⁷ Osvaldo Soler, “Derecho Tributario”, La Ley, Buenos Aires, 2002, página 272

Determinación de oficio

medios previstos en el Art. 100 de la ley 11683. Además la nota debe contener los impuestos y el periodo fiscal sobre los cuales habrá de versar verificación.

La comunicación emanada de la dependencia fiscalizadora de la AFIP constituye un requisito formal necesario para garantizar el ejercicio de sus derechos por parte del inspeccionado, teniendo en cuenta las consecuencias que pueden derivarse de la actuación administrativa.

Vale aclarar que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación⁸ atenúa los requisitos formales sobre el inicio de la inspección, sosteniendo que no resulta nula la determinación de la situación impositiva del contribuyente, cuando si bien no se le notificó el inicio de la fiscalización mediante el formulario que exigía la instrucción general vigente, estuvo abundantemente informado sobre el actuar fiscal y con total posibilidad de ejercer sus derechos.

En cuanto a los efectos de la iniciación del procedimiento, digamos que la notificación limita el accionar del Fisco a los gravámenes y periodos fiscales consignados, interrumpiendo además la espontaneidad del contribuyente respecto de presentaciones posteriores. Es decir, el aviso de la inspección tiene la virtualidad de acotar el marco dentro del cual la inspección tiene facultades investigativas.

A saber, las inspecciones pueden desarrollarse en el domicilio fiscal del inspeccionado, en el lugar donde se realicen las actividades gravadas, en el lugar donde se encuentren los elementos respaldatorios de las operaciones vinculadas con los hechos imponibles correspondientes, o en las agencias o distritos de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Habitualmente, el primer paso de una inspección consiste en el ingreso de los funcionarios al lugar en que habrá de llevarse a cabo su cometido, para lo cual, en principio, deben contar con la autorización del responsable del lugar.

Para que el consentimiento del interesado pueda considerarse valido debe ser expreso y comprobadamente anterior al comienzo de la actividad propia de los funcionarios, no debe haber mediado fuerza o intimación y se le debe haber hecho saber a la persona que lo preste, que tiene derecho a negar la autorización, como se especifico anteriormente.

⁸ TFN, sala B, "Ribotta Roberto Francisco", 20/03/99

Determinación de oficio

Forma parte indisoluble del derecho a la inviolabilidad del domicilio, el derecho de excluir del mismo a cualquier persona. Quien permanece en él una vez que el custodio del lugar ha exigido su salida comete el delito de violación del domicilio.

Esto resulta de real significación puesto que, aun cuando los funcionarios del organismo fiscal se encuentren dentro del domicilio del contribuyente, éste, una vez que aquellos se han identificado (mediante la exhibición de las credenciales pertinentes), puede exigirles que se retiren, salvo que cuenten con una orden de allanamiento.

Si se permite el acceso de los funcionarios fiscales al domicilio comercial o particular, el inspeccionado o quien lo represente en ese momento, deberá firmar un acta de iniciación de inspección, en cuyo caso ya no podrá oponerse ese día a que los funcionarios realicen las tareas de verificación, pues si opusiese resistencia, aun pasiva (falta de colaboración), el Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados, podrán requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública con competencia en el lugar, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo ha requerido.

En caso de no permitirse el ingreso, los funcionarios de la AFIP podrán requerir orden de allanamiento al juez competente, la que deberá ser despachada por éste dentro de las 24 horas.

Finalización de la inspección

Esta etapa de la inspección, deberá ser comunicada por escrito al inspeccionado y notificada por los medios previstos al efecto en el artículo 100 de la Ley de Procedimiento Tributario.

El inspector procederá al descargo correspondiente, archivando las actuaciones si las mismas resultan sin interés fiscal.

Por el contrario, existiendo interés fiscal, el trámite dependerá de la conformidad o no del contribuyente con el ajuste practicado.

Determinación de oficio

En el primer caso, conformado el mismo, resta el control recaudatorio de las áreas pertinentes y el análisis de la conducta fiscal del contribuyente, que podría merecer reproches contravencionales.

Ahora bien, de no conformarse dicho ajuste, las actuaciones darán origen a la determinación de oficio, aplicándose el procedimiento previsto en los artículos 16.

El deber de colaboración por parte de los contribuyentes

En la etapa de inspección no todas las obligaciones recaen sobre la Administración, sino que los contribuyentes deben también colaborar. Tanto responsables como aún terceros, tienen el deber de colaboración para con el Organismo recaudador, cuyo incumplimiento trae aparejado las sanciones previstas por el texto procedimental.

La jurisprudencia⁹ reconoce como único límite existente en la relación entre los contribuyentes y la administración Tributaria, a la autoincriminación de una conducta que pudiera considerarse delito por parte de los contribuyentes, habida cuenta que si esto sucediera se verían lesionadas las garantías constitucionales.

Doctrinariamente¹⁰, ha sido conceptuado como aquel vínculo jurídico, deber tributario en sentido estricto, que constituye auténtica prestación personal de carácter público nacida de la ley que se concreta en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que viene impuesto a los administrados –obligados tributarios-, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran

⁹ JN Penal Económico Nº 6, Papazian, Mario Tomas s/ Ley 11683, 19/03/1999.

¹⁰ Lopez Martinez, "Los Deberes de Información Tributaria", IEF Marcial Pons, Madrid 1992, página 36.

Determinación de oficio

en disposición de coadyuvar con la Administración para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio.

En tal contexto, se impone tener en cuenta la finalidad perseguida por el funcionario al requerir la información acerca de los clientes. Si ella va dirigida a obtener datos relativos a la determinación impositiva del inspeccionado, a quien se le formula el pedido, tal solicitud se compadece con su deber de colaboración. Si, en cambio, la misma ésta orientada a coleccionar antecedentes del cliente con el objeto de verificar el comportamiento de éste frente a las normas tributarias, entonces adquiere virtualidad el criterio que sustenta Soler¹¹, en cuanto a que solo la iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable, en este caso el cliente, le otorga a la AFIP la facultad de solicitar informaciones sobre el mismo. En cambio, si dicho procedimiento de fiscalización sobre el cliente no puede ser acreditado por el organismo recaudador, no se darían los presupuestos legales para darle legitimidad a los requerimientos, por no cumplir con la condición de la existencia previa de una inspección realizada sobre el sujeto por el cual se solicita información.

Así, el pedido de referencias de tipo general que incluya la confección de listados cuya descripción detallada exhiba los datos personales o particulares del cliente, sin que tales datos tengan relevancia tributaria con relación a la situación fiscal del inspeccionado, se inscribe, en opinión del autor citado anteriormente, dentro de aquellos requerimientos que exceden el deber de colaboración al que esta sometido el contribuyente o responsable inspeccionado.

A modo ejemplificativo, se puede nombrar una circular de la AFIP, del año 1970, la cual establece en forma general que los requerimientos de información deben otorgar un lapso razonable para su contestación, debiendo cuidarse de causar los mínimos inconvenientes a la hacienda del tercero requerido. Esta recomendación que en la practica muchas veces no es tenida en cuenta, se compadece con el denominado por la doctrina alemana "principio de la interdicción de la excesividad" que actúa como límite al accionar de la Administración tributaria y que prohíbe que la AFIP,

¹¹ Osvaldo Soler, "Derecho Tributario", La Ley, Buenos Aires, 2002, página 272.

Determinación de oficio

al amparo del deber de colaboración a cargo del inspeccionado, efectúe requerimientos excesivos, exorbitantes o desmesurados. De este principio se desprenden otros dos, a saber, el de "necesidad", que importa que ante la existencia de varios medios se opte por el menos desfavorable para el administrado, y el de "proporcionalidad" por el cual el requerimiento debe estar adecuado al fin que pretende alcanzarse.

Capítulo III: Determinación de oficio: "concepto y modalidades"

CONCEPTO

La denominada "determinación de Oficio" es un procedimiento administrativo determinativo de la materia imponible, o del quebranto impositivo, en su caso, y liquidatorio del tributo correspondiente, realizado de oficio por el ente de fiscalización. Generalmente es subsidiaria de la declaración jurada que debe presentar el responsable, habida cuenta que procederá solo ante la ausencia o impugnación de la aludida declaración.

Al igual que la declaración jurada, la determinación de oficio reviste carácter declarativo de la obligación tributaria. A partir del acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria -también denominado hecho imponible- la misma ya existe, independientemente del momento de liquidación del tributo. Lo contrario implicaría que la determinación fuera constitutiva. .

Afirman el carácter constitutivo de la determinación en general algunos autores italianos que consideran que para la existencia de la obligación tributaria no basta con la configuración del hecho imponible sino que es necesaria la determinación de la misma; en otras palabras, sostienen que mientras ella no se produzca, la obligación no habrá nacido. La doctrina de estos autores se complementa con la teoría que afirma que el derecho del Fisco que nace de la ley no es un derecho creditorio correspondiente a la obligación sustantiva del contribuyente, sino la facultad conferida a la Administración de crear, a través de la determinación, una obligación para contribuyentes o responsables.

Villegas, adhiriendo a la postura que le atribuye a la determinación carácter declarativo, afirma que la misma es una "condición de eficacia", constituyendo una fase ineludible para la culminación debida de la relación jurídico-tributaria sustancial. Agrega este autor que la implicancia práctica de asumir una de las dos posturas radica en establecer cuál es la ley que se va a utilizar para establecer la cuantía y la existencia de la obligación tributaria: si la vigente al momento de producirse el hecho imponible (valor

Determinación de oficio

declarativo) o la existente al momento de practicarse la determinación de oficio (valor constitutivo).

Ante la pregunta de si el procedimiento determinativo del tributo es reglado o si el Fisco puede actuar discrecionalmente en su transcurso, la mayoría de los autores coinciden en afirmar que el mismo es un procedimiento reglado, puesto que no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia. Mucho se ha discutido en la doctrina acerca del carácter jurisdiccional o administrativo de la determinación tributaria de oficio. Sobre este punto en particular las opiniones se encuentran divididas:

Jarach sostiene que la determinación tiene naturaleza de acto jurisdiccional y no de acto administrativo, por cuanto las facultades determinativas del juez administrativo no son discrecionales; en este sentido, explica que el contenido de la determinación no depende de un juicio de oportunidad o conveniencia sino exclusivamente del cumplimiento de la ley, razón por la cual en su aspecto objetivo la resolución determinativa no se diferencia de la sentencia del juez en tanto ambas constituyen el ejercicio de la función jurisdiccional.¹²

Con distinto parecer, otros autores sostienen que la determinación de oficio es un acto administrativo pues, por su naturaleza, deriva de una función de la Administración investida de espontaneidad¹³. Entre éstos se encuentran Giuliani Fonrouge, Martínez y Villegas. Este último afirma que la determinación de oficio tomada en su conjunto tiene carácter administrativo y que el hecho de que las disposiciones de la ley de rito establezcan garantías contra la arbitrariedad no torna a la misma en jurisdiccional, habida cuenta de que ésta requiere además ser desarrollada por órganos imparciales, calidad que no revisten los jueces administrativos.¹⁴

El acto de determinación de oficio comporta siempre una operación interpretativa y de cálculo, tanto jurídica como aritmética, por la que se

¹² Jarach, Dino: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" - Ed. Cangallo - Bs. As. - 1983 - pág. 441

¹³ Celdeiro, Ernesto C.: "Cuadernos de Procedimiento Tributario" - N° 3 - Ed. ERREPAR y Ed. Nueva Técnica - Bs. As. - 1995 - pág. 9

¹⁴ Díaz Sieiro, Horacio D.; Veljanovich, Rodolfo D. y Bergroth, Leonardo: "Procedimiento Tributario" - Ed. Macchi - Bs. As. - 1993 - pág. 222

Determinación de oficio

individualiza el aspecto objetivo del hecho imponible y se lo subsume en las normas que directamente lo describen, se lo cuantifica, se establece el criterio económico de atribución al sujeto pasivo directo, su localización espacial o nexo de vinculación territorial y, también, se liquida e intima el impuesto resultante.

El conjunto de actos a través de los cuales los organismos recaudadores llevan a cabo la actividad de determinación de los tributos no difiere sustancialmente de los procesos que la Administración sigue para la formación de un acto administrativo y, por ende, se encuentran gobernados por los principios generales que establece la ley 19549 y su reglamento; no por otra razón estas normas son de aplicación supletoria a las disposiciones del Título I de la ley 11683.

Sujetos de la determinación de oficio

En función de lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones "... la determinación y percepción de los gravámenes... se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos...". La primera categoría de sujetos afectados por este procedimiento queda conformada por los responsables por deuda propia enumerados en el artículo 5° del referido cuerpo legal:

- a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común .
- b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.
- c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

Determinación de oficio

d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

e) Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

En esta categoría podríamos incluir a los sujetos del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, ya que el artículo 27 inciso e) de la Ley N° 25.865 prevé que a fin de la exclusión de oficio, así como para la determinación de los impuestos adeudados a los respectivos regímenes generales, será de aplicación el procedimiento previsto en el artículo 16 y siguientes de la Ley de Procedimiento Tributario

Asimismo, podríamos establecer una segunda categoría de sujetos, la de los responsables por deuda ajena, en función a lo dispuesto en el 5° párrafo del artículo 17 de la Ley N° 11.683 “El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos a quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8°)” y en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, “... cuando las circunstancias de hecho o derecho permitan presumir connivencia, los exportadores serán solidariamente responsables del impuesto falsamente documentado y omitido de ingresar, correspondiente a sus vendedores, locadores, prestadores, o en su caso cedentes del gravamen ... siempre que los deudores no cumplan con la intimación administrativa de pago, hasta el límite del importe del crédito fiscal computado, o de la acreditación, devolución o transferencia originadas por dicho impuesto. A tal efecto será de aplicación el procedimiento previsto en el artículo 16 y siguientes de la ley 11.683...”

En tal sentido en los casos en que se pretenda hacer efectiva la responsabilidad solidaria del artículo 8° de la Ley de Procedimiento Tributario deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio,

Determinación de oficio

aunque el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible al contribuyente.

El citado artículo 8° es claro al configurar la responsabilidad personal y solidaria de los sujetos enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6° si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal.

Esta disposición, junto con el precepto contenido en el artículo 17, párrafo 5° que establece la obligatoriedad de la determinación de oficio para efectivizar la responsabilidad solidaria constituyen el marco adecuado para que los responsables tengan oportunidad de demostrar si tienen causas de exculpación, una vez que los deudores no cumplan con la intimación previa.

De allí que revista singular importancia el adecuado ejercicio del derecho de defensa de parte de los representantes, el cual deberá versar sobre circunstancias de hecho o de derecho de las que resulte que no han investido la representación invocada por el Fisco o no han dispuesto de los poderes necesarios para cumplimentar la obligación impositiva en cuestión.

Es decir, la responsabilidad que establece la ley no es objetiva sino subjetiva, no se debe al hecho de ser director, gerente o representante de una sociedad, sino que está condicionada a que un hecho u omisión de su parte haya motivado el incumplimiento impositivo del responsable.

Objeto de la determinación de oficio

Objeto primario.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 16 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones el objeto primario del procedimiento de determinación de oficio, en relación a los responsables por deuda propia, es determinar la materia imponible o el quebranto impositivo, cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas.

Determinación de oficio

En tal sentido y respecto de los contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, por aplicación del artículo 27 inciso e) de la Ley N° 25.865, el objeto primario del procedimiento de determinación de oficio lo constituye la exclusión de los contribuyentes adheridos al referido régimen y la determinación de impuestos adeudados en los respectivos regímenes generales.

En relación a los responsables por deuda ajena, en función a lo dispuesto por el artículo 8° inciso a) el objeto primario del referido procedimiento es trasladar a la esfera patrimonial del responsable solidario la obligación impositiva del deudor del tributo, si éste no cumple con la intimación administrativa de pago dentro del plazo fijado por el 2° párrafo del artículo 17 del mismo cuerpo legal.

En todos los casos y en forma complementaria habrá de aplicarse el régimen sancionatorio correspondiente por omisión o defraudación de impuestos – Art. 45,46, 47,48, 49, 70, 71 y 74 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Objeto Secundario

En relación a los sujetos por deuda propia parte podríamos establecer objetivos secundarios derivados del procedimiento de determinación de oficio:

1°.- Configurar la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 18 de la Ley N° 24.769.

En tal sentido la Ley Penal Tributaria establece la necesidad de que el Organismo Fiscal formule la correspondiente denuncia una vez dictada la resolución determinativa de oficio de la deuda tributaria, aún cuando se encuentren recurridos dichos actos, lo que implica que el obligado pueda ejercer su derecho de defensa en el mismo procedimiento.

Por otra parte, cuando la denuncia penal fuera formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al Organismo recaudador a fin de que dé comienzo en forma inmediata a la verificación y determinación de la deuda, debiendo emitirse el acto administrativo respectivo en el plazo de 90 días hábiles, prorrogables por requerimiento fundado.

Determinación de oficio

2.- Desbloquear declaraciones juradas presentadas beneficiadas con el Régimen Especial de Fiscalización.

Al respecto el procedimiento de determinación de oficio se requiere para impugnar las declaraciones juradas mencionadas en el artículo 117 de la Ley de Procedimiento Tributario y desvirtuar la presunción de exactitud de las declaraciones juradas presentadas por el resto de los períodos fiscales no prescriptos

Precedencia de la determinación de oficio

Casos en que no procede la determinación de oficio:

No tiene lugar la aplicación del procedimiento de determinación de oficio cuando en una declaración jurada se computen conceptos improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropiamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondos, etc.), bastando la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada (Art. 14, LP Trib., -t.o. 1998-).

En los supuestos en los que la disconformidad con la liquidación administrativa se deba exclusivamente a errores de cálculo o ante la conformidad del responsable frente a las impugnaciones y cargos formulados, tampoco resulta procedente el procedimiento determinativo en cuestión.

La Ley antievasión (ley 25345) y sus modificaciones establece que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superior a \$ 1.000 (mil pesos), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante:

- 1) depósitos en cuentas de entidades financieras;
- 2) giros o transferencias bancarias;
- 3) cheques o cheques cancelatorios;

Determinación de oficio

- 4) tarjeta de crédito, compra o débito;
- 5) factura de crédito y
- 6) otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional

Casos en que procede:

Sólo resulta procedente cuando no se hayan presentado a su vencimiento las declaraciones juradas o cuando las presentadas resulten impugnables. Asimismo procede:

- a) cuando se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria de los responsables por deuda ajena, conforme a lo prescripto por el artículo 8 de la ley citada;
- b) cuando se quiera determinar la responsabilidad personal y solidaria de los cedentes de créditos tributarios (Art. 29); y
- c) cuando se plantea disconformidad respecto de cuestiones conceptuales con relación a las liquidaciones administrativas practicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (Art. 17, penúltimo párrafo - t.o. 1998-).

MODALIDADES

Se conocen las siguientes modalidades de determinación de oficio:

1. Sobre base cierta;
2. Sobre base presunta
3. Sobre base mixta;

Determinación de oficio sobre base cierta:

La determinación de oficio sobre base cierta es una de las tres modalidades de determinación de oficio y se basa en datos e informaciones ciertas, suministradas por contribuyentes, responsables o terceros, u obtenidas a través de una directa acción del organismo de

Determinación de oficio

fiscalización. Tiene virtualidad cuando el Fisco posee los elementos necesarios para conocer directamente y con certeza la existencia y magnitud de la obligación tributaria sustancial, independientemente de cuál sea su fuente. En otras palabras, el organismo de la Administración efectúa la misma tarea que la que tendría que haber realizado el sujeto pasivo si hubiese presentado correctamente su declaración jurada. Esta modalidad es también denominada "determinación en forma directa", siendo la regla dentro de las formas de determinación.

Determinación de oficio sobre base mixta:

La determinación sobre base mixta es una combinación de los procedimientos de determinación sobre bases cierta y presunta; es decir, el ente recaudador maneja el procedimiento mediante la utilización de datos ciertos y presunciones.

Determinación de oficio sobre base presunta:

La determinación de oficio sobre base presunta es de carácter subsidiario y conforme el artículo 18 de la ley 11683 (t.o. en 1998) se funda 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". Es decir, se practica sobre la base de indicios o presunciones discreta y razonablemente aplicados. Tanto la jurisprudencia como las conclusiones de eventos organizados por entes profesionales recomendaron que la presente modalidad de determinación sea utilizada con carácter subsidiario y ante la imposibilidad de practicar la determinación sobre base cierta.

Sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes), se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación.

Determinación de oficio

Giuliani Fonrouge agrupa algunas causales¹⁵ que, según la jurisprudencia y fuera de la no presentación de declaraciones juradas, autorizan la determinación sobre base presunta. Entre ellas han sido contempladas:

- a) el hecho de que el contribuyente no lleve libros;
- b) no posea elementos de contabilidad o éstos sean deficientes;
- c) cuando la autoridad fiscal procuró obtener los libros de contabilidad y los elementos probatorios y no pudo lograrlo;
- d) si en general el contribuyente no cumple con el deber de colaboración e imposibilita la verificación;
- e) si la contabilidad no discrimina adecuadamente las actividades desarrolladas;
- f) si la declaración jurada ofrece dudas en cuanto a su veracidad o carece del respaldo suficiente; etc.

El Organismo Fiscal no puede recurrir al sistema de determinación presunta para fundamentar la invalidez de las declaraciones juradas del contribuyente, sino que debe proceder exactamente a la inversa. Es decir, la impugnación de la validez de las declaraciones juradas del contribuyente en base a la falta de sustentación jurídica de los elementos en los que la misma se basa y la falta de elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria, son las condiciones para abrir el camino de la determinación de oficio en base presunta.¹⁶

¹⁵ Giuliani Fonrouge-Navarrine: "Procedimiento tributario" - 6a. ed. - Ed. Depalma - pág. 81

¹⁶ DGI - Dict. (DATJ) 82/1977 - 14/11/1977 - ERREPAR - PF - T. II

Presunciones

CONCEPTO:

En primer lugar, quiero distinguir los conceptos de presunciones y ficciones. En las primeras, de un hecho conocido se infiere otro desconocido cuya existencia es probable.

En las ficciones, en cambio, de un hecho cierto se otorga "certeza jurídica" a un hecho cuya existencia es muy improbable¹⁷.

La presunción supone un hecho inferente (hechos ciertos por el cual no existen dudas); para elaborar a partir de ese hecho una regla de experiencia que nos diga como es el orden natural de las cosas, cuyo resultado nos conduce a un hecho inferido (hecho presumido sobre el que no tenemos certeza)¹⁸.

Una presunción permite inferir hechos desconocidos, partiendo de otros conocidos. Podría definirla, conforme lo destaca la doctrina, como "el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado y cuyo propósito es el de facilitar el procedimiento determinativo de oficio.

En la aplicación de las presunciones deben observarse los siguientes requisitos:

- **Precisión:** Es decir que el hecho conocido este, plena y completamente acreditado y resulte sin duda alguna revelador del hecho desconocido que la Administración pretende demostrar.
- **Seriedad:** lo que significa que debe existir una conexidad entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permitan considerar a esta ultima en un orden lógico como extremadamente probable.

¹⁷ Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O. Presunciones y ficciones en Derecho tributario, Ed Depalma, Bs. As., 1985

¹⁸ García Mullin, Roque, Las presunciones eb ek derecho tributario, D.F., To xxxviii, pag. 489 y SIG

Determinación de oficio

- **Concordancia:** entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión.

Estos requisitos adquieren extrema importancia dado que las presunciones legales son instrumentos que eluden la carga de la prueba, trasladando la misma al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Indicios

El empleo de indicios solo debería proceder en el caso que la materia gravable no pueda ser determinada en forma clara y fehaciente, y siempre que previamente se hayan impugnado fundadamente la declaración jurada presentada por el contribuyente o responsable y los registros contables. En tal sentido, en una causa se sostuvo que es menester; como requisito, que la DGI impugne la contabilidad, probando que ella resulta objetable.

El escogimiento de indicios debe respetar parámetros de legalidad y razonabilidad, es decir, debe adecuarse a los elementos constitutivos de la obligación tributaria y contener una fundada vinculación entre los hechos demostrados y aquellos que se pretende deducir¹⁹. En este orden de ideas, la elección debe recaer sobre presunciones objetivas que consideren las características operativas de cada contribuyente²⁰, pues si no son representativas para el caso particular, no deben considerarse.

Asimismo, es condición esencial que los indicios escogidos posibiliten resguardar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos, cuidando de no infringir garantías consagradas por la constitución nacional, ni responder a concepciones subjetivas de los funcionarios estatales²¹.

Los indicios y presunciones operan a favor de la Administración, supliendo las dificultades en la fiscalización, de forma tal que la carga de la prueba recae en cabeza del contribuyente; será él quien debe acreditar que no obstante lo presumido por el Fisco, no le asiste razón.

El artículo 18 de la ley 11683 realiza una enumeración de indicios que sirven de sustento a presunciones simples. Dicha enumeración es a título

¹⁹ Cámara Nacional de Apelaciones , 12-11-81, Vairotalatti , Héctor A., D.F., To XXXII, Pág. 467

²⁰ Cámara Nacional de Apelaciones, 15-7-63, villa y Rubial, D.F., TO XIV, Pág. 54

²¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación , 30-4-53, Yankelevich, Jaime ,D.F., TO III, Pág. 102

Determinación de oficio

enunciativo, no taxativo, por lo que el Fisco puede utilizar otros indicios además de los previstos en el artículo Ellos son:

- a) capital invertido;
- b) fluctuaciones patrimoniales;
- c) volumen de transacciones de ejercicios fiscales anteriores;
- d) utilidades de otros períodos fiscales;
- e) monto de compras o ventas;
- f) existencia de mercaderías;
- g) rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares;
- h) gastos generales del negocio o explotación o de las empresas aludidas;
- i) salarios;
- j) alquiler del negocio y de la casa-habitación;
- k) nivel de vida del contribuyente;
- l) otros elementos de juicio en poder de la Dirección General Impositiva o proporcionados por cualquier ente.

A partir de la reforma incorporada por ley 24073, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá efectuar la determinación calculando las ventas o los servicios realizados por el contribuyente o las utilidades por distintos índices, como por ejemplo el consumo de gas o energía eléctrica, la adquisición de materias primas o envases, el pago de salarios, monto de los servicios de transporte utilizados, valor del total del activo propio o ajeno, o de alguna parte de él. Ellos pueden utilizarse en forma combinada y aplicarse proyectando datos del propio contribuyente o de terceros que realicen una actividad similar, en igualdad de condiciones.

Es imprescindible recordar que la utilización de un solo indicio no es suficiente a efectos de dotar de soporte a una determinación de oficio sobre base presunta

Determinación de oficio

Es inaceptable que el Fisco, luego de usar coherentemente un método para determinar las utilidades presuntas del contribuyente, adopte otro sistema de estimación simplemente porque mediante él se obtenga un mayor rendimiento fiscal. Por ello, si el inspector había seguido, respecto de algunos períodos, el sistema de aplicar sobre el costo de los productos el coeficiente de utilidad declarado por comerciantes del ramo, no puede admitirse que sin fundamentar el porqué del cambio, utilice luego el sistema de considerar que sus ventas han sido iguales al total de los depósitos bancarios.²²

Presunciones legales:

Son aquellas contenidas y reguladas en las normas jurídicas. Es la propia ley la que ante la comprobación de un hecho cierto (indicio) determina el hecho inferido²³.

Las presunciones legales son por definición consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido. En otros términos, al aplicarlas el intérprete se remonta del hecho conocido al desconocido, según una regla de experiencia que no le es propia sino que viene indicada por el legislador el que, al formular la norma de modo tal, vincula ciertos efectos a la existencia de determinados presupuestos. *Son instrumentos delicadísimos del orden jurídico y no pueden interpretarse y aplicarse sino con una gran prudencia y sentido de equidad*

Las presunciones legales puede clasificarse en:

Presunciones absolutas: no admiten prueba en contrario excepto sobre el indicio o hecho inherente²⁴

Presunciones relativas: admiten prueba en contrario²⁵. *Las presunciones legales relativas, al dejar abierta la posibilidad de demostrar una realidad distinta de la que pueda resultar de su aplicación por parte del ente recaudador, garantizan el derecho de defensa de los sujetos pasivos. (18)*

²² Acería Bragado SA" - TFN - Sala C - 27/12/1996 - DTE - T. XVIII - pág. 473

²³ Art. 18, Art. 47, Art. 118 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modif.

²⁴ Art. 18 inc. c; Art. 118 Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modif.

²⁵ Art. 18 y 47 Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones

Presunciones simples:

Son aquellas en las cuales el propio juzgador y no la ley determinan el hecho inferido. Estas presunciones siempre admiten prueba en contrario, ya sea respecto de la existencia del hecho base –indicio- como de la relación entre este y el hecho inferido.

Vale decir que las presunciones simples son aquellas que forma el juez administrativo a partir de ciertos indicios, que cuando concurren con otras pruebas forman convicción sobre los hechos acaecidos.

Las presunciones simples no se encuentran subordinadas a ninguna regla, sino que las conclusiones a las que arriba el juez se derivan de los principios de la sana crítica²⁶

Toda presunción simple "hominis" requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente, evidencien que la probanza colectada guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados. Un mero hecho simple, aisladamente considerado, sin analizar otras circunstancias y elementos vinculantes que permitan inducir la existencia y magnitud del hecho generador de la obligación tributaria, resulta insuficiente a efectos de dotar de soporte a una determinación de oficio sobre base presunta.

La normativa procesal procura evitar el ejercicio discrecional del método indiciario simple por parte del juez administrativo, condicionando su fuerza probatoria a su sustento en indicios unívocos, precisos y concordantes.

Un mero hecho simple, aisladamente considerado, sin analizar otras circunstancias y elementos vinculantes que permitan inducir la existencia y magnitud del hecho generador de la obligación tributaria, resulta insuficiente a efectos de dotar de soporte a una determinación de oficio sobre base presunta²⁷.

El hecho conocido (inferente) debe estar inequívocamente comprobado por quien intenta articular la presunción, porque de lo contrario la conclusión carece de sustento materia²⁸.

²⁶ (Art. 386 del C.P.C.C.).

²⁷ T.F.N. – Frigorífico San Francisco – 5/08/2004

²⁸ T.F.N. – 22/8/88 – "SEDA S.A.".

Determinación de oficio

El Código Procesal Civil y Comercial de la Nación en su artículo 163, inciso 5°, segundo párrafo establece que "Las presunciones no establecidas por la ley constituirán prueba cuando se funde en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeran convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica".

Asimismo, constituye una exigencia que el hecho cierto, del cual se deriva la presunción, sea susceptible de interpretarse en un único sentido, pues resulta improcedente admitir la presunción cuando el razonamiento lógico utilizado permite arribar a más de una conclusión posible y las mismas no sean similares²⁹.

PRESUNCIONES ESPECÍFICAS

Alquiler personas existencia visible

A través de una controvertida disposición, discriminatoria en contra de aquellos que no sean propietarios de viviendas, se presume que las ganancias netas de personas de existencia visible equivalen por lo menos a tres veces el alquiler que paguen por la locación de inmuebles destinados a casahabitación en el respectivo periodo fiscal.

Al respecto, en la determinación del importe indiciario deberían considerarse las diversas características particulares de los contribuyentes, tales como el nivel de ingresos del grupo familiar, la utilización de la propiedad para otros fines diferentes al de casa-habitación y demás circunstancias

Precios de inmuebles

Mediante esta incorrectamente denominada presunción³⁰, la AFIP podrá impugnar los precios de inmuebles que, figurando en las escrituras, sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza. Cuando tal circunstancia no fuera suficientemente justificada por los interesados, con fundamentos en las modalidades de pago, características peculiares del inmueble u

29 CNCAF – Ledesma Amalia 26/9/2000; TFN Confecciones Roley 6/8/92.

³⁰ Jarach, Dino, op, cit en (2), Pág. 329.

Determinación de oficio

otras razones, ente fiscalizador podrá fijar de oficio un precio razonable e mercado. A dichos efectos la AFIP podrá solicitar valuaciones e informes a entidades públicas o privadas.

Sin embargo, el artículo 15 del decreto reglamentario de la ley de procedimientos, establece que en ningún caso el referido precio podrá ser inferior a la valuación fiscal del respectivo inmueble. Evidentemente, esta perspectiva es ilegítima, por cuanto el precio razonable de mercado puede ser, en algunos casos, inferior a la valuación fiscal del inmueble.

Diferencias de inventario

Las diferencias físicas de inventarios de mercaderías comprobadas por la AFIP, luego de su correspondiente valoración, repercutirá en los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

Como se infiere de lo preexpuesto, la norma solo abarca diferencias físicas y no las provenientes de la incorrecta valuación de los inventarios.

Por dictamen 65/82, la AFIP³¹ ha interpretado el dispositivo legal en el sentido que la presunción esta referida a diferencias comprobadas por la AFIP, donde la existencia de mercaderías constatada supere la registrada. En cambio, cuando se verifique la situación opuesta, solo podrá utilizarse como indicio para establecer en forma presunta la omisión de ventas en el ejercicio en curso.

En el impuesto a las ganancias, la diferencia comprobada, debidamente valorizada, en concepto de incremento patrimonial y con más de un diez por ciento como supuesto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, será considerada ganancia neta. La determinación del incremento adicional citado parte de la concepción de que el monto evadido no se capitaliza en su integridad. Debemos criticar esta normativa, habida cuenta que, además de la falta de sustento en la fijación del porcentual de aumento, se trata de una elaboración jurídica apartada de la realidad objetiva, significa una punición para el responsable.

Tratándose del impuesto al valor agregado, las diferencias físicas valorizadas de más del diez por ciento en concepto de renta dispuesta o consumida, representan montos de ventas gravadas omitidas, determinadas por aplicación, sobre el importe precedentemente indicado, del coeficiente que resulte de dividir el montos de ventas gravadas

31 Dictamen 65/82 D.A.T. y J., Errepar, Procedimiento Fiscal II, Pág. 3

Determinación de oficio

correspondientes al ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior a aquel en que se verifiquen las diferencias de inventarios, declaradas o registradas , ajustadas impositivamente, según corresponda. Se agrega que el pago del tributo en tales condiciones, no generara ningún crédito fiscal.

La fundamentacion del citado coeficiente de rotación radica en que las diferencias de inventario comprobadas tienen como contrapartida una omisión de ventas, pero debe criticarse la discriminación que se efectúa entre los contribuyentes en función a la magnitud de la rotación de sus inventarios.

Las diferencias de ventas gravadas omitidas determinadas precedentemente serán atribuidas a cada uno de los meses calendario comprendidos en el ejercicio comercial anterior, prorrateándose en función de las ventas gravadas que se hubieran declarado o registrado respecto de cada uno de dichos meses.

En impuestos internos, se aplicara igual método que el descripto para el impuesto al valor agregado.

RELEVAMIENTO SATELITAL

Dicha presunción ha sido incorporada por la ley 25.785(B.O.:17/11/2003) Establece que las diferencias entre la producción considerada por el contribuyente a los fines tributarios teniendo en cuenta existencias iniciales y finales y la información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital , previamente valuadas en función de precios de mercado en los que el contribuyente acostumbra a operar , representan:

1. En el impuesto a las ganancias: ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de producción en concepto de incremento patrimonial, mas un diez porciento en concepto de renta dispuesta o consumidas en gastos no deducibles.
2. En el impuesto en el valor agregado: Montos de ventas omitidas , determinadas por las sumas de los conceptos resultantes del punto precedente
El pago del impuesto en estas condiciones, no generara ningún crédito fiscal
1. En los impuestos sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta: Bienes del activo computable.

Determinación de oficio

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las diferencias de materia imponible estimadas, correspondan al ejercicio fiscal en el cual la AFIP hubiera verificado las diferencias de producción.

La reforma de la Ley 26044 introdujo un significativo cambio al respecto, toda vez que el texto anterior establecía como presunción que tales diferencias "corresponden al último ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior a aquel en el cual la AFIP hubiera verificado las diferencias de producción".

Asimismo la enmienda legislativa agrega un último párrafo, estipulando que las diferencias de ventas a que se refieren en el punto dos, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial, prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarados o registrados, respecto de cada uno de dichos meses.

Hemos señalado con anterioridad³² que constituye un exceso al hecho de calcular producción a través de una situación meramente presuncional como es una imagen aérea afirmando con cita de Simesen de Bielke que no deja de constituir un dato aproximado

Y como tal, no es idóneo para constituir un hecho inferente en el proceso informativo de las presunciones.

Punto Fijo

El punto fijo es un mecanismo que, basado en la obtención de una muestra de las operaciones de ventas, prestaciones de servicios u otras actividades, posibilita una proyección de las mismas, con el propósito de obtener los montos presuntos de la materia imponible. Tales fines, la ley exige que deben promediarse las ventas, prestaciones de servicios u otras operaciones controladas por la AFIP en no menos de diez días continuos u alternados, fraccionados en dos periodos de cinco días cada uno, con un intervalo entre ellos que no podrá ser inferior a siete días, de un mismo mes y luego multiplicarse por el total de días hábiles comerciales de dicho mes. Si el control precedentemente indicado se efectuara en no menos de cuatro meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, el

³² Gómez Tresa y Folco, Carlos, *Procedimiento tributario* tercera edición, editorial la ley, Bs. As. 2005

Determinación de oficio

promedio obtenido se considerara suficientemente representativo y podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo periodo.

Debemos prestar atención a un aspecto que reviste singular importancia y que se encuentra vinculado con la elección de los días y meses objetos del muestreo.

Al respecto, opinamos que los mismos deben ser representativos, en el sentido de considerar los ciclos estacionales que puedan ejercer influencia sobre la actividad desarrollada.

Pareciera ser que le legislador presto atención a la opinión arriba vertida, pues en la reciente reforma tributaria se estableció – como condición- que el ente fiscalizador tome en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo del que se trate.

La ley prescribe que las diferencias entre las ventas , prestaciones de servicios u operaciones existentes determinadas conforme el mecanismo de premediación y los importes declarados o registrados ajustados impositivamente , por ese periodo se considerara:

2. En el impuesto a las ganancias: ganancia neta.
3. En el impuesto al valor agregado: Ventas, prestaciones de servicios u operaciones gravadas o exentas, en la misma proporción que tengan las que hubieran sido declaradas o registradas en cada uno de los meses del ejercicio comercial anterior. Llama la atención, sobre este particular que la norma se refiera a operaciones del periodo anterior, cuando mas razonable hubiera sido considerarlas correspondiente al ejercicio en curso en tanto exista consideración de la estacionalidad y regularidad en las operaciones.
4. En impuestos internos: Operaciones gravadas o exentas, en la misma proporción que tengan las que hubieran sido declaradas o registradas en cada uno de los meses del ejercicio comercial anterior.

Por ultimo, nos referimos a una disposición reglamentaria donde se establece que la presunción que nos ocupa podrá ser también aplicada respecto de los anticipos y pagos a cuenta que, por los gravámenes comprendidos, corresponda ingresar sobre la base de las operaciones realizadas durante el ejercicio fiscal en que se efectuó el control³³

33 Artículo 17, D. R.P

Operaciones Marginales

En la ley 24073 introdujo como inciso b) del artículo 18 de la ley de procedimientos (to.1998), una presunción específica referida a operaciones marginales.

Sobre el particular , se dispuso que cuando se comprueben operaciones marginales durante un periodo fiscalizado que puede ser inferior a un mes , el porcentaje que resulte de compararlas con las registradas , informadas, declaradas o facturadas conforme a las normas dictadas por el organismo recaudador de ese mismo periodo , aplicados sobre las ventas de los últimos doce meses que pueden no coincidir con ejercicio comercial , determinara salvo prueba en contrario , diferencias de ventas que se consideraran en la misma forma que se prescribe en los apartados uno y dos del ultimo párrafo del inciso d) del artículo citado para los meses involucrados y teniendo en cuenta lo allí establecido acerca de la estacionalidad de la actividad o ramo del que se trate. De comprobarse operaciones marginales durante un ejercicio comercial la presunción se aplicara de igual modo sobre los periodos no prescriptos.

Incrementos patrimoniales no justificados

La falta de justificación de incrementos patrimoniales no justificados, tiene las siguientes implicancias en merito de la reciente reforma del texto procedimental:

1. En el impuesto a las ganancias:
Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, mas un diez por ciento en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.
2. En el impuesto al valor agregado:
Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. La ley 26044 modifico lo relativo a "ventas gravadas omitidas", estableciendo el criterio legal de "Ventas omitidas "como surge del texto en vigor.

Efectivamente , la enmienda sustituyo el anterior párrafo que expresaba: " la diferencias de ventas gravadas a que se refiere este apartado serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el

Determinación de oficio

ejercicio comercial anterior prorrateándolas en función de las ventas gravadas que se hubieran declarado o registrado , respecto de cada uno de dichos meses”

Adviértase que la metodología instaurada resulta dotada de mayor razonabilidad toda vez que resulta arbitrario considerar “ ventas gravadas” a la totalidad de los montos cuando la realidad económica podría demostrar , por ejemplo, la coexistencia de ventas gravadas con exentas , entendiéndose entonces como mas acertada la calificación legal de “ventas omitidas” que resulta comprensiva de tales situaciones .

El legislador establece luego que el pago del impuesto en estas condiciones no generara ningún crédito fiscal.

3. El método establecido en el punto dos se aplicara a los rubros de impuestos internos que correspondan.

Depósitos bancarios depurados

Los depósitos bancarios deberán depurarse en función de la documentación aportada por el responsable y por las entidades bancarias, como metodología valida para determinar la existencia de mayores ingresos y el consecuente incremento del resultado impositivo del ejercicio. Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas o/e ingresos declarados del periodo, representan:

4. En el impuesto a las ganancias :
Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, mas un diez porcinito en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.
5. En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.
Asimismo, dispone que el pago del impuesto en estas condiciones no generara ningún crédito fiscal.
6. El método establecido en el punto dos se aplicara a los rubros de impuestos internos correspondientes.

Remuneraciones abonadas a personal no declarado y diferencias salariales

El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan:

7. En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, mas un diez por ciento en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.
8. En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas, determinadas por las suma de los conceptos resultantes del punto establecido. El pago del impuesto en estas condiciones no generara ningún crédito fiscal.
9. El método establecido en el punto dos se aplicara a los rubros de impuestos internos que correspondan.

Las presunciones establecidas en los distintos incisos del párrafo precedente no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo periodo fiscal.

Ingresos de fondos de paraísos fiscales.

Los ingresos provenientes de países de baja o nula tributación- a que alude el artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias – cualquiera sea su naturaleza , concepto o tipo de operación de que se trate , se considerara que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.

La AFIP considerara justificados los ingresos de fondos que el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.

El decreto 1437/200 modifica la reglamentación del impuesto a las ganancias, detallando la nomina de países de baja o nula tributación, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorio, Estados asociados o regimenes tributarios especiales, a todos los efectos legales y reglamentarios.

Determinación de oficio

La legislación Argentina no establece otras exigencias para justificar los incrementos patrimoniales derivados de aportes de capital provenientes del exterior que la acreditación de su ingreso y la individualización de los aportantes, y que aquella no requiere que a tales fines se deba probar que los fondos invertidos se hubiesen generado en actividades o capitales de extraña jurisdicción.

Los capitales patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con mas diez porciento concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

Presunción frente a incumplimientos deberes formales

La determinación de los gravámenes efectuada por la AFIP en base a lo previsto en el artículo 18 de la ley 11683 o a los métodos de justificación de precios a que se refiere el artículo 15 de la ley de impuestos a las ganancias , o en la aplicación de precios de operaciones idénticas o similares realizadas en la Republica Argentina u otros mecanismo que contenga esta ley o sean técnicamente aceptables , tendrá pleno efecto y se presumirá correcta , cuando se origine en la falta de presentación a requerimiento de declaraciones juradas con el detalle de las transacciones celebradas por el contribuyente , así como la falta de registracion fehaciente de dichas operaciones o de los comprobantes respaldatorios de las operaciones.

No obstante, el contribuyente o responsable tendrá derecho a probar lo contrario mediante prueba fundada en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales.

La probanza que aporte el contribuyente no hará decaer la determinación de la AFIP sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo.

Presunciones no aplicables conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo periodo fiscal

Las presunciones no serán aplicables conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo periodo fiscal. De ello se infiere que si pueden aplicarse en distintos gravámenes por el mismo periodo fiscal pero teniendo en cuenta, además, que no corresponde en ningún caso aplicar presunción sobre otra presunción.

Capítulo IV: Procedimiento

El artículo 17 de la ley de procedimiento tributario (11683), dispone el procedimiento que deberá seguirse a fin de practicar una determinación de oficio, destacándose que el mismo resguarda adecuadamente el derecho del debido proceso (que comprende el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una decisión fundada).

A los efectos metodológicos para un mejor estudio y comprensión de la parte procedimental de la determinación de oficio distinguiré tres etapas fundamentales:

1) VISTA:

La vista es un acto procesal de comunicación al contribuyente que implica la posibilidad de examinar las actuaciones. Su importancia radica en darle oportunidad al sujeto pasivo de conocer la pretensión fiscal y ejercer su defensa, por lo que su falta acarrea la nulidad del procedimiento, no siendo susceptible de subsanación.

El procedimiento de determinación de oficio se inicia con la vista del juez administrativo al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y las impugnaciones o cargos debidamente fundamentados. A los efectos de las responsabilidades infraccionales que pudiesen corresponder y aplicar sanciones, junto con la vista se produce la instrucción del sumario -que tramitará juntamente con la determinación-.

Se le otorga al contribuyente un plazo de quince (15) días (hábiles), prorrogables por única vez por otro igual, siendo facultad de la Administración Federal de Ingresos Públicos su concesión. La ampliación debe solicitarse antes del vencimiento del plazo de los primeros quince (15) días y la denegatoria, en su caso, deberá ser notificada al contribuyente con dos (2) días de antelación al vencimiento del término cuya prórroga se hubiere petitionado.

Se puede afirmar que la vista debe ser detallada y clara -a fin de que el sujeto pueda conocer la pretensión fiscal- y notificada al domicilio fiscal de aquél por alguno de los medios dispuestos en el artículo 100, ley de

Determinación de oficio

procedimiento tributario 11683. La jurisprudencia se inclinó por considerar que no puede pretenderse que en dicha vista se consignen estrictamente y con sentido amplio los mismos requisitos que se exigen para la resolución determinativa del gravamen, bastando con una breve fundamentación de los mismos .

Pedido de prórroga para contestar la vista

El otorgamiento de la prórroga a que se refiere el artículo 24 de la ley de procedimientos fiscales (t.o. 1978 y modif.) es un acto discrecional del juez administrativo, ya que del texto legal no surge que se encuentra obligado a concederla. Resulta de toda lógica que el derecho a obtener otros 15 (quince) días para contestar la vista se halle subordinado a que el solicitante exponga los motivos de su pedido, pues es de la esencia de los actos administrativos que ellos respondan a motivaciones explícitas, ya que las decisiones que al respecto se tomen deben estar fundadas en aquéllos. No obstante, se ha entendido que la denegatoria de la prórroga podría recurrirse interponiendo recurso de reconsideración y, si éste también fuera denegado, se podría optar por el recurso de apelación ante el Director General (Art. 74, DR-LPTrib.) o por el recurso jerárquico previsto en el decreto reglamentario de la llamada ley de procedimientos administrativos. Sin embargo, la doctrina no es uniforme, existiendo autores que se pronuncian por la irrecurribilidad del acto denegatorio..

Inexigibilidad de que la vista contenga los fundamentos jurídicos de las impugnaciones:

No puede pretenderse que en la vista se consignen estrictamente y con sentido amplio los mismos requisitos que se exigen para la resolución determinativa del gravamen. Del análisis del artículo 24 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) surge con meridiana claridad que la vista consiste en la oportunidad que se otorga al contribuyente de tomar conocimiento, por un lado, de la totalidad de las actuaciones administrativas llevadas a cabo por el organismo recaudador y, por el otro, de los cargos e impugnaciones formuladas con un detallado fundamento de los mismos, todo ello con el fin

Determinación de oficio

indubitable de garantizar el derecho de la debida defensa, el que debe prevalecer como principio rector en el procedimiento que nos ocupa por la jerarquía constitucional de que goza. La vista en cuestión no se agota en el mero detalle de los cargos sino que se complementa con la posibilidad de evaluar en su totalidad las actuaciones producidas en sede administrativa, debiendo establecerse a tales efectos la radicación de éstas con su dirección, piso, oficina y horario en el cual puede tomarse vista de las mismas, estableciéndose finalmente el plazo otorgado a tales efectos.

Finalidad

La vista tipificada en la ley 11683 tiene como finalidad que el contribuyente pueda tomar conocimiento de la totalidad de las actuaciones administrativas y de los cargos e impugnaciones formulados con el fin de garantizar el derecho de la debida defensa, sin que pueda pretenderse que en ella deban consignarse los fundamentos jurídicos de las impugnaciones, por cuanto de lo contrario se convertiría dicho acto en una resolución determinativa del tributo. Reviste el carácter de requisito fundamental para un correcto ejercicio del derecho de defensa en juicio, garantía del orden jurídico y cuya inobservancia no podría válidamente ser saneada por la existencia de un procedimiento posterior. Su comunicación fehaciente debe resultar de un acto formal efectuado en el domicilio fiscal del contribuyente. Consecuentemente, resultando incontrovertible que la pieza de los antecedentes administrativos le fue entregada en un domicilio equivocado, no puede válidamente presumirse el conocimiento que del acto haya tenido la actora sino que el mismo debe surgir de sus manifestaciones expresas en tal sentido, circunstancia no verificada en la especie.

2) PRUEBA:

El contribuyente dispone del plazo citado para formular por escrito el descargo y ofrecer o acompañar (si se tratara de documentación en su poder) la prueba que haga a su derecho. Debemos destacar que se trata de un plazo perentorio y que, de acuerdo a la reforma dispuesta por la ley

Determinación de oficio

25239 a los artículos 83 y 166, el contribuyente no podrá ofrecer en una instancia posterior la prueba que no lo hubiere sido en oportunidad de contestar la vista, salvo excepcionalísimos casos (hechos nuevos).

Una vez evacuada la vista, o cuando ante la falta de contestación de la misma transcurriera el término acordado, el juez administrativo estará en condiciones de emitir la resolución determinativa.

En caso de que se hubieran ofrecido pruebas, la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las mismas se regirá de acuerdo al artículo 35 del DRLP y a las normas del decreto reglamentario de la ley de procedimientos administrativos, aunque no existe la posibilidad de alegar.

Como es lógico suponer, el juez administrativo podrá aceptar o rechazar las pruebas ofrecidas, caso en el cual deberá fundar su decisión de no admitirlas. Hecha la apertura de las actuaciones a prueba, la misma deberá producirse en el término de treinta (30) días prorrogables mediante resolución fundada por igual lapso y por única vez.

Rechazo de la prueba

Como regla, el rechazo de la prueba formulado por el juez administrativo no produce la nulidad del procedimiento de determinación, toda vez que la misma puede ser ofrecida y producida nuevamente ante la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación. No obstante, cabe mencionar que en algunas causas se optó por declarar la nulidad de las actuaciones

Si el interesado no produjera la prueba dentro del plazo establecido, el juez administrativo podrá dictar la resolución prescindiendo de ella (Conf. Art. 35, DRLP).

Es necesario poner de manifiesto que en cualquier momento del proceso el juez administrativo puede disponer las verificaciones, controles y demás pruebas que, como medidas para mejor proveer considere necesarias para establecer la real situación de los hechos, lo que también se conoce como arribo a la "verdad material". Estas medidas son dispuestas de oficio, independientemente de las ofrecidas por las partes, y sirven para lograr crear en el juzgador la real convicción sobre los hechos. Tienen como efecto la suspensión de los plazos.

Determinación de oficio

Si el juez administrativo no tuviera título de abogado, se requerirá la emisión de un dictamen previo, el que reviste carácter esencial en tanto su ausencia implicará la nulidad de los actuados (Art. 7, DRLP). Las conclusiones del dictamen no son vinculantes para el juez administrativo, es decir que podrá no compartirlas; sólo cumplen la función de asesoramiento jurídico, estableciendo la interpretación, alcance y significado de las normas.

3) RESOLUCIÓN DETERMINATIVA

El dictado de la resolución administrativa es el punto culminante del procedimiento de determinación de oficio. Dicha resolución es un acto administrativo que goza de presunción de legitimidad, en tanto el contribuyente o responsable no demuestre que es infundado o injusto y, en tanto no sea recurrido, tendrá fuerza ejecutiva.

La resolución administrativa debe cumplir los siguientes requisitos:

- **Esenciales:** son los condicionamientos elementales de todo acto administrativo
- **Debe ser fundada:** el juez administrativo debe expedirse sobre las cuestiones de hecho o de derecho alegadas por el contribuyente o responsable y sobre el merito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida, en su caso.
- **Debe determinar el tributo, intereses y actualizaciones a la fecha indicada;** En este sentido, la determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de los actos administrativos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.

Determinación de oficio

- **Debe intimar al pago dentro del plazo improrrogable de 15 días hábiles**
- **Aplicación de sanciones:** cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones vinculadas a la determinación , las sanciones deben aplicarse en la misma resolución que determina el tributo; caso contrario , se entiende que la DGI no encontró merito para imponer sanciones
- **Dictamen jurídico:** Se requiere previo al dictado de la resolución, en caso de Juez administrativo no abogado. El dictado ³⁴ será emitido en función de asesoramiento, estableciendo la interpretación, alcance y significado de las normas.

Por cierto que el incumplimiento de los requisitos esenciales del acto administrativo puede llegar a constituir una causal de nulidad. En tal sentido, se ha declarado nulas las resoluciones carentes de fundamentaciones³⁵.

Normalmente, la resolución admistrativa que se dicte contempla los siguientes aspectos de forma:

- **Resultandos:** exposición de los hechos que se han cuestionado administrativamente
- **Considerandos:** Descripción de las argumentaciones de derecho aplicables al caso
- **Decisión:** enunciacion de la parte dispositiva

³⁴ T.F.N , 4/4/91 Fénix S.R.L

³⁵ T.F.N.,31/8/61 Raggio Fachieri y Cia S.A., Errepar , Procedimiento Fiscal II , Pág. 316

Determinación de oficio

Interesante es destacar que no será necesario el dictado de la resolución administrativa que nos ocupa si, con anterioridad a dicho acto, el responsable prestase conformidad a las impugnaciones o cargos formulados. Si así aconteciera, tendrá efectos la declaración jurada para el responsable y de determinación de oficio para la repartición fiscal.

Sin embargo, la precitada conformidad no implica cosa juzgada, pues no impide que la AFIP con nuevos elementos, practique una determinación distinta³⁶.

Caducidad de la instancia

Si a partir de la contestación de la vista o del vencimiento para hacerlo transcurrieran noventa (90) días sin que se haya dictado la resolución determinativa, el contribuyente o responsable puede pedir pronto despacho, el que se solicita a través de un escrito manifestando esta petición, sin ninguna formalidad específica. Pasados treinta (30) días a partir de este requerimiento sin que se dicte la resolución caduca el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos y dándose conocimiento al organismo que ejerce la superintendencia sobre el ente recaudador de los motivos y las medidas adoptadas. Advertimos que de esta forma el juez administrativo pierde competencia para dictar el acto.

Es necesario tener en cuenta, en primer lugar: que el cómputo de estos plazos procede a instancia del sujeto pasivo, es decir que es él quien debe solicitar la caducidad una vez cumplidos los dos plazos aludidos sin que se resuelva. La inactividad del Fisco no produce la caducidad en forma automática.

La caducidad del procedimiento fiscal de determinación de oficio no es automática, esto es, no se produce por el simple transcurso del tiempo, sino que, para que ésta se opere, se requiere que el contribuyente utilice la facultad que la norma le otorga de instar el mismo mediante la presentación de un pronto despacho, momento desde el que, si

³⁶ T.F.N 4/11/68 Fleischman Argentina I.N.C.

Determinación de oficio

transcurren 30 días sin que el Organismo Fiscal dicte la resolución, se opera la caducidad. En consecuencia, siendo que en la especie el recurrente no presentó el pedido de pronto despacho, cabe desechar la nulidad alegada. En segundo término: que en los casos en que se dictaren medidas para mejor proveer los plazos para resolver quedan suspendidos, así como también cuando por cuestiones de organización interna se remitiera el expediente de una oficina a otra, incluyéndose en la suspensión los días correspondientes a la realización de dichos actos.

El fundamento de la caducidad de la instancia radica en evitar que se prolonguen en el tiempo situaciones indefinidas que pueden afectar la seguridad jurídica, acarreando problemas al contribuyente, de forma que la Administración cumpla con eficiencia dos de sus funciones principales, como son la fiscalización y percepción del tributo, en plazos razonables.

Casos en que no procede la caducidad de la instancia

No existe riesgo de caducidad cuando se sustancien medidas para mejor proveer; el dictado de las mismas suspende el plazo para emitir resolución. Tampoco existirá tal riesgo cuando se verifique una suspensión de términos en razón de que, por la organización de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva, no pueda continuarse un procedimiento por ante un juez administrativo interviniente.

Medidas para mejor proveer: el juez administrativo puede en cualquier momento del proceso disponer medidas para mejor proveer para establecer la real situación de los hechos (Art. 35, DR-LPTrib.), criterio que se ha visto en alguna medida morigerado por efecto de alguna jurisprudencia. Asimismo, se desprende del artículo 484, Código Procesal Civil y Comercial, que no deben computarse los días que demande el cumplimiento de las medidas para mejor proveer a los efectos del plazo previsto para el dictado de la resolución.

Responsabilidad contravencional (Art. 70, 71 y 74 Ley 11.683)

El sumario es el procedimiento administrativo mediante el cual se imputa al contribuyente o responsable la comisión de una infracción tributaria, aplicando la sanción correspondiente.

La exigencia del sumario tiende a otorgarles a los contribuyentes y/o responsables la posibilidad de ofrecer y producir las pruebas que hagan a su derecho.

Sustanciado el sumario, el Juez Administrativo dictará resolución fundada eximiendo o condenando al infractor, graduando, en su caso, la multa correspondiente.

Por aplicación de lo establecido en el artículo 74 de la Ley de Procedimiento Tributario, si el sumario estuviese vinculado a una determinación de oficio las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determine el gravamen, caso contrario el infractor queda liberado de la sanción por el acto que motivó el cargo.

En tal sentido cabe mencionar que, en el caso de que el monto de la determinación supere la condición objetiva de punibilidad prevista en la Ley Penal Tributaria, por aplicación de lo establecido en el artículo 20 de la Ley Nº 24.769, se hace reserva en el mismo acto resolutivo de la aplicación de las eventuales sanciones

EFFECTOS DE LA DETERMINACION DE OFICIO

El artículo 17 de la ley 11683 (texto ordenado en 1998 y modificaciones) establece que la determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.

Cuando la determinación de oficio resulte inferior a la realidad, queda subsistente la obligación del contribuyente de denunciar tal circunstancia y

Determinación de oficio

satisfacer el impuesto que corresponda. Sin embargo, una vez firme la determinación del impuesto, solo podrá modificarse en contra del contribuyente en los siguientes casos:

1. Quando en la resolución se deje expresa constancia del carácter parcial de la determinación y de los aspectos que fueron objeto de la fiscalización. El carácter referido, establecido como un modo de garantizar los derechos del fisco⁶¹, no impide la verificación ulterior de los aspectos no considerados expresamente en la determinación parcial en cuestión.
2. Quando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros). Aunque no lo indique la ley, entendemos que el error en el procedimiento debe ser del contribuyente, pues si fuera del fisco quien incurriera en error, dicha eventualidad no debería perjudicar al sujeto pasivo de, quien se encuentra amparado por la estabilidad de las resoluciones jurídicas³⁷. Caso contrario, el contribuyente quedaría permanentemente a los cambios de criterio del ente recaudador³⁸.

La resolución fundada que determine el impuesto y sus accesorios y aplica la correspondiente sanción, no significa que se impida la ulterior revisión jurisdiccional³⁹. Si la determinación, en cambio, no fuera impugnada, revestirá el carácter de firme, poseerá eficacia decisoria y causará ejecutoriedad⁴⁰, es decir habilitará al ente administrativo para que inicie el juicio de ejecución fiscal.

Como todo acto administrativo la resolución determinativa goza de estabilidad y si no es recurrida en término, queda firme.

³⁷ C.S.J.N., 28/4/71, Garat, Enrique A., D.F TO. XXI, Pág. 440

³⁸ Ver artículo 78 Ley 11683

³⁹ C.S.J.N., 25/10/57. Bigano, Víctor, Errepar, Procedimiento Fiscal II, Pág. 304

⁴⁰ Jarach, Dino, curso de derecho tributario, Ed. Cima., Bs. As., 1980 Pág.329

Cambio de criterio por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El cambio de criterio por parte del ente fiscalizador, sin que al sujeto pasivo pueda reprochársele el haber actuado con dolo o culpa, no puede tener como consecuencia el hecho de que la determinación de oficio practicada se modifique en su contra. De lo contrario, se vulneraría el principio de la seguridad jurídica inherente al estado de derecho.

Capítulo v: " La prueba en el procedimiento de determinación de oficio "

Concepto de prueba

El maestro Couture⁴¹ enseña que probar es demostrar la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación, por lo cual puede conceptualizarse como toda comprobación, demostración, corroboración de la verdad o falsedad de las proposiciones formuladas en el juicio.

La prueba constituye la actividad procesal encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante, quien a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva⁴².

Objeto de la prueba

El objeto de la prueba está constituido por los hechos invocados o controvertidos que, conducentes a la decisión de la causa, son susceptibles de demostración.

En tal sentido el artículo 356 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación alude a los hechos pertinentes cuando impone al demandado la carga de reconocer o negar categóricamente los mismos, y el artículo 360 del mismo plexo normativo reconoce a los hechos conducentes como presupuesto de habilitación de la apertura a prueba.

Sin embargo cabe tener presente que en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios, correspondiendo a quien impugne la acreditación irrefutable de los hechos. Los denominados hechos notorios, no necesitan ser objeto de prueba, porque su existencia es conocida por la generalidad de los ciudadanos en el tiempo y lugar en que se produce la decisión.

⁴¹ Couture, Eduardo " Fundamentos del Derecho Procesal Civil ", 1977, Pág. 215

⁴² PTN., Dictamen N° 66, 15/05/1998

Determinación de oficio

Al respecto cabe mencionar que la exención de prueba del hecho notorio no exime de la obligación de afirmarlo por la parte que intenta hacer valer el mismo.

En general se han aceptado como hechos notorios, las políticas económicas, las devaluaciones monetarias, el tipo de cambio de divisas extranjeras etc.

Asimismo existe otra categoría de hechos exentos de prueba, que se denominan evidentes ya que surgen de la mera percepción sensorial, pero que a diferencia de los hechos notorios, no necesitan ser alegados para su consideración en el proceso. Tampoco es necesario probar el derecho.

Al respecto la nota al artículo 13 del Código Civil expresa que "La ley extranjera es un hecho que debe probarse. La ley nacional es un derecho que simplemente se alega sin depender de la prueba"

En tal sentido el Código Civil, en sus artículos. 1° y 2°, establece el principio general según el cual las leyes nacionales se presumen conocidas por todos y son obligatorias después de su publicación y desde el día que ellas determinen; si no designan tiempo, después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial.

En relación al derecho extranjero el artículo 13 del Código Civil dispone que "La aplicación de leyes extranjeras, en los casos que este Código autoriza, nunca tendrá lugar sino a solicitud de parte interesada, a cuyo cargo será la prueba de la existencia de dichas leyes"

Por su parte, el tercer párrafo del artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación expresa que "Si la ley extranjera invocada por alguna de las partes no hubiera sido probada, el juez podrá investigar su existencia y aplicarla a la relación jurídica materia de litigio"

Sujetos de la prueba

Los sujetos de la prueba son aquellos a quien incumbe desarrollar la actividad probatoria.

Al respecto cabe recordar que, tratándose de una jurisdicción administrativa, nos encontraremos con dos sujetos:

- a) El **sujeto administrativo** constituido por el órgano ante el cual se debe desarrollar el respectivo proceso probatorio y al que, en función de la

Determinación de oficio

apreciación de los argumentos de hecho y de derecho, le corresponde dictar el acto resolutivo que dirima la cuestión planteada.

- b) El sujeto particular, que es la persona física o jurídica a quien se le han formulado los cargos o impugnaciones por incumplimiento de obligaciones fiscales y debe alegar o proponer las pruebas que hagan a su derecho.

Carga de la prueba

Al órgano administrativo le corresponde la instrucción e impulsión del proceso, debiendo ajustarse a los hechos prescindiendo que hayan sido alegados y probados por el particular, lo que constituye la búsqueda de la verdad material.

El artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece que "Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirma la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga deber de conocer".

Al respecto y tal cual lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación⁴³ La carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al tratarse la cuestión fundamentalmente de circunstancias de hecho y prueba, cabe tener presente que en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios, correspondiendo a quien impugne la documentación irrefutable de los hechos. En tal sentido el Fisco puede recurrir válidamente a diversos medios probatorios cuando no cuenta con demostraciones suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria. De tal modo, a los efectos convictivos... se requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes..."

En tal sentido, a través de la utilización de presunciones enumeradas en el artículo 18 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, se produce la inversión de la carga de la prueba, debiendo el juez

⁴³ Causa "Corflor S.A. s/apelación" Sala A – 1 de marzo de 2002 "

Determinación de oficio

administrativo interviniente probar el hecho antecedente o indicio respecto del cual la ley o el propio juzgador infieren a una conclusión.

Partiendo de la premisa de que la determinación de oficio es un acto de contenido jurisdiccional administrativo⁴⁴ y, en consecuencia, el procedimiento de formación del acto se rige por los principios consagrados en el ordenamiento específico y los propios del derecho procesal⁴⁵, cabe colegir entonces que el contribuyente deberá ofrecer y producir la prueba pertinente respecto a los hechos consignados en la vista que fundamentan los cargos formulados por el Fisco, en la medida que sean negados o desconocidos por su parte.

Ni la ley de procedimiento tributario, ni la ley 19549 ni su decreto reglamentario contienen disposición específica alguna relativa a la carga de la prueba. Resulta aplicable supletoriamente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 116 de la ley 11683, el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial.

Sin embargo, como hemos señalado supra, las reglas inherentes a la distribución de la carga de la prueba que gobiernan el proceso civil no son susceptibles de ser trasladadas en forma automática a los procedimientos administrativos en general, como tampoco al procedimiento tributario en particular.

En efecto, en estos procedimientos prevalece el principio inquisitivo sobre el dispositivo y la aplicación de la verdad material por encima de la verdad formal. Este último se halla receptado expresamente en el último párrafo in fine del artículo 35 del decreto 1397/1979, el cual confiere al juez administrativo la facultad -entiendo que se trata de un deber- de disponer medidas para mejor proveer en orden a "establecer la real situación de los hechos".

⁴⁴ Jarach ha sostenido que la determinación tributaria tiene la naturaleza de un acto jurisdiccional "(Conf. Jarach, Dino: "Curso de derecho tributario" - Ed. Cima - 3ª ed. - Bs. As. - 1980 - Pág. 322)

⁴⁵ Ducilo SA"- TFN - Sala A - 9/4/1980

Determinación de oficio

Como con gran acierto señalara Freytes⁴⁶, "...los principios constitucionales de la legalidad del impuesto y de la generalidad e igualdad de las cargas públicas impiden sujetar la determinación tributaria a la actuación de las partes, en el proceso, toda vez que el tributo no puede cobrarse sino de acuerdo con la ley y sobre la base de la verdad objetiva de los hechos que esta grava y no según puedan mostrarlos la mayor habilidad o diligencia de una de las partes".

Lo señalado más arriba no implica que el contribuyente no deba observar los principios rectores que emanan de dicha norma, en orden a evitar que por falta de pruebas o por insuficiencia de las mismas se confirmen los cargos formulados. En definitiva, es imperativo de su propio interés que la finalidad de la actividad probatoria se cumpla y, por lo tanto, convencer al juez administrativo de sus dichos.

Este interés adquiere particular trascendencia cuando el Fisco Nacional recurre al uso de presunciones como medio alternativo de medición de la base imponible, toda vez que por disposición legal se desplaza la carga probatoria al contribuyente.

Si bien, el Organismo Fiscal debe probar el indicio que sustenta la presunción, queda relevado de probar el hecho presumido. En este supuesto, indudablemente, es al contribuyente a quien le incumbe la carga de la prueba respecto a los hechos impeditivos, extintivos o modificatorios que oponga en su defensa, debiendo distinguirse si se trata de presunciones simples o presunciones legales.

Se ha dicho que frente a las presunciones simples el contribuyente puede cuestionar y probar tanto la existencia misma del hecho cierto tomado como indicio, como también la relación entre el hecho inferente y el hecho presumido⁴⁷. También se ha destacado que la prueba del contribuyente puede orientarse a demostrar la imprecisión de los indicios, es decir que no

⁴⁶ Freytes, Roberto O.: "Facultades y deberes del juez en el proceso tributario frente al reconocimiento de los hechos por las partes" - DF - T. XVIII - Pág. 1

⁴⁷ ;] Díaz Sieiro, Horacio; Veljanovich, Rodolfo D. y Bergroth, Leonardo: "Procedimiento tributario ley 11683" - Ed. Macchi - Bs. As. - 1993 - Pág. 217

reúnen las cualidades de gravedad, precisión y concordancia, exigidos por el artículo 163, inciso 5) del Código Procesal Civil y Comercial.⁴⁸

En lo que respecta a las presunciones legales, que admiten prueba en contrario, también deberá encaminarse la actividad probatoria a demostrar la inexistencia del indicio tomado como base.

Admisibilidad de la prueba

El juez administrativo, en su carácter de director del proceso probatorio y en función a lo dispuesto por el artículo 46 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos (Decreto N° 1759/72) y artículo 364 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, debe expedirse sobre la admisibilidad y pertinencia de las pruebas ofrecidas por el contribuyente a efectos de lograr el esclarecimiento de la verdad material sobre los hechos controvertidos, rechazando las que resulten manifiestamente improcedentes, superfluas o meramente dilatorias, fundando la decisión en los hechos y circunstancias de la causa y no en meras formulas genéricas.

Asimismo, como consecuencia de la modificación introducida por la Ley N° 25239 al artículo 166 de la Ley de Procedimiento Tributario, que establece restricciones en materia de ofrecimiento de prueba en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación, la denegatoria en los procesos de atribución de responsabilidad fiscal de las pruebas ofrecidas por el contribuyente, adquiere vital relevancia habida cuenta que puede importar la violación del derecho de defensa cuando su rechazo resulte arbitrario, viciando de nulidad el procedimiento y la resolución que en él recaiga.

En tal sentido debe tenerse en cuenta que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o una violación de una forma procesal que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que

⁴⁸ Litvin, César: "La determinación tributaria sobre base presunta" - Informe Área Tributaria - CECYT - FACPCE - Pág. 25, con cita del artículo de Goldemberg, Cecilia: "La operatividad de las presunciones en el derecho tributario procesal" - LI - T. LVIII - Pág. 673

Determinación de oficio

pueda dar lugar a la indefensión⁴⁹, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten el perjuicio sufrido⁵⁰

El derecho de defensa en juicio es de orden constitucional y se halla regulado como garantía en el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional, por ende, la admisibilidad de la prueba tiende a la operatividad del denominado "debido proceso legal", receptado en el artículo 1° inc. f) de la Ley de Procedimientos Administrativos.

Al respecto cabe señalar que, tal cual lo tiene resuelto nuestro más Alto Tribunal⁵¹, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de concurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia.

Apreciación de la prueba

Consiste en evaluar los elementos aportados y decidir sobre su fuerza probatoria.

En la apreciación de la prueba las normas procesales se remiten a la utilización del método de la sana crítica, en la que el Juez Administrativo deberá valorar en su sentencia aquellas pruebas que fueran esenciales y decisivas para el caso concreto, "cuando se habla de apreciación de la prueba se comprende su estudio crítico en conjunto, tanto de lo medios

⁴⁹ *Duperial S.A. – Tribunal Fiscal de la Nación – 19/11/76 ; Yoma S.A. – Tribunal Fiscal de la Nación – 22/08/97; Gasalla Producciones S.A. Tribunal Fiscal de la Nación 13/07/99; Cámara Civil, Sala F, LI 114-834.*

⁵⁰ *Duperial S.A. – Tribunal Fiscal de la Nación – 19/11/76 ; Yoma S.A. – Tribunal Fiscal de la Nación – 22/08/97; Gasalla Producciones S.A. Tribunal Fiscal de la Nación 13/07/99; Cámara Civil, Sala F, LI 114-834*

⁵¹ *(Fallos 205: 249 considerando 5 y sus citas; Werthein, Julio – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala D 14/09/99; Aerosoles Hecspi S.A. – Tribunal Fiscal de la Nación – 10/12/97).*

Determinación de oficio

aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de la otra que adujo para desvirtuarlas"⁵²

Este sistema de apreciación de la prueba esta constituido por las reglas del correcto entendimiento humano, en las cuales se entrelazan los dictados de la lógica y los de la experiencia del juez.

Como lo explicara Devis Echandía⁵³ "cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico en conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlos u oponer otros hechos. Dicha actividad valorativa, en suma es los que se ha dado en llamar el método reconstructivo de apreciación conforme a las reglas de la sana crítica ... una regla de juicio para el juzgador que le indica como debe fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos sobre los cuales basar su decisión, una regla de conducta para las partes porque indirectamente señala cuales son los hechos que a cada uno le interesa probar para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones".

En tal sentido el juez interviniente no puede razonar discrecional o arbitrariamente sino que tiene que fundar las razones por las cuales le otorga o no eficacia a los distintos medios probatorios.

El Juez Administrativo no tiene obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas, sino únicamente las que fueran conducentes, "los jueces no están obligados a ponderar todas las pruebas agregadas a la causa sino aquellas que estime conducentes para fundar sus conclusiones"⁵⁴

En este aspecto es importante señalar que el Organismo Fiscal, a los fines de propender a la aplicación uniforme de criterios técnicos y jurídicos ha dispuesto que los criterios emanados de sus máximas áreas asesoras que

⁵² Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A – Rovetto, Luis - 7/10/99.

⁵³ Teoría General de la Prueba Judicial, Tomo I, Pág. 287 y 216.

⁵⁴ Cámara Nacional de Apelaciones Cont. Adm. Federal – Sala IV – Banco de Italia y Río de la Plata – 24/09/96

Determinación de oficio

surjan de actos de asesoramiento sean de estricta observancia para todas sus dependencias.

Medios de prueba.

Por aplicación específica de los artículos 35 y 55 del Decreto N° 1397/79 o por la supletoriedad derivada del artículo 116 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, , los medios de prueba se definen por el Título VI del Decreto N° 1759/72 y, en lo no previsto en éste, por las normas contenidas en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En principio podemos clasificar las pruebas en:

- **Directas:** aquellas que, en el curso del respectivo proceso, permiten llegar en una primera instancia, al convencimiento en relación al hecho controvertido.

- **Indirectas:** cuando ese convencimiento puede alcanzarse en un segundo tiempo, mediante indicios que, a la vez, deben ser probados.

Pruebas Directas

Son las personas, cosas, circunstancias, documentos o declaraciones capaces de fundar la convicción sobre la existencia o inexistencia de los hechos o del derecho alegado, sobre su verdad o falsedad

Los medios de prueba admitidos por las normas procesales son los siguientes:

- a) **.Prueba de informes**
- b) **Prueba de testigos**
- c) **Prueba de peritos**

Determinación de oficio

d) Prueba documental

e) Prueba de confesión

a) Prueba informativa

Se trata de una noticia objetiva sobre hechos concretos que surgen de la documentación o registros contables del informante.

La prueba de informes tiene la particularidad de que únicamente procede respecto de hechos o actos resultantes de la documentación, archivo o registros contables del informante, lo cual excluye que los informes versen sobre cuestiones que pueden ser objeto de apreciación personal.

Estos informes deben ser solicitados directamente o mediante oficio a las correspondientes entidades públicas o privadas, dejándose constancia en el expediente de tales solicitudes.

El artículo 48 de Decreto N° 1759/72 hace una distinción entre los informes técnicos y no técnicos.

En tal sentido si lo que se requiere es un informe técnico, el plazo máximo que tiene el Organismo requerido es de 20 días, término que puede ser ampliado si existen motivos atendibles y a pedido de quien debe producirlos. Si el informe no es técnico, debe evacuarse en un plazo máximo de 10 días.

Si los terceros no contestan el pedido dentro de dichos plazos se prescindirá de esta prueba.

En este punto es también de aplicación el artículo 107 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998, en cuanto dispone que los organismos y entes estatales y privados están obligados a suministrar al Ente Recaudador todas las informaciones tendientes a facilitar la determinación y percepción de los distintos gravámenes a su cargo.

Por otra parte cabe recordar que el artículo 397 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece la inadmisibilidad de una prueba informativa tendiente a sustituir o ampliar a otro medio de prueba que corresponda por la naturaleza de los hechos controvertidos

b) Prueba testimonial

Testigo es la persona que percibe un hecho a través de sus sentidos.

En tal sentido no reúnen la calidad de testigo las personas jurídicas, al carecer de aptitud para percibir hechos, aunque se permita citar o requerir informes a sus representantes.

Conforme al artículo 53 del Decreto N° 1759/72 son aplicables supletoriamente a la prueba de testigos diversas normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Haciendo una reseña de las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, es importante destacar que en principio toda persona mayor de 14 años puede ser propuesta como testigo y tendrá el deber de comparecer y declarar, salvo las excepciones fijadas por la ley (Art. 426 C.P.C. y C.)

No pueden ser ofrecidos como testigos los parientes consanguíneos afines en línea directa de las partes ni el cónyuge, aunque estuviera separado legalmente, salvo si se tratara del reconocimiento de firmas (Art. 427 C.P.C. y C.)

Los testigos serán interrogados en la sede del Organismo competente. Si el testigo no residiere en el lugar del asiento del referido Organismo, puede ser examinado en alguna oficina ubicada en el lugar de su residencia.

En la citación deberá consignarse día y hora de la audiencia a la cual deberá comparecer el testigo, y una audiencia supletoria para el caso de que no concurra a la primera.

En caso de que los testigos propuestos no concurran a ambas audiencias el proponente perderá el testimonio de aquellos.

La ausencia del proponente no es obstáculo para el interrogatorio de los testigos presentes en la audiencia.

El testigo deberá prestar juramento o promesa de decir la verdad, debiendo ser informado de las consecuencias penales que le puedan corresponder por sus declaraciones falsas o reticentes (Art. 440 C.P.C y C.)

Al comenzar la audiencia el testigo será interrogado por "las generales de la ley" (Art. 441 C.P.C. y C):

- Por su nombre, edad, estado, profesión y domicilio.

Determinación de oficio

- Si es pariente por consanguinidad o afinidad de alguna de las partes.
- Si tiene interés directo o indirecto en el pleito.
- Si es amigo íntimo o enemigo de alguna de las partes.

Si es dependiente, acreedor o deudor de alguno de los litigantes o si tiene algún género de relación con ellos.

Las preguntas que se formulen a los testigos deben ser siempre claras, concretas, referidas a un solo hecho y nunca podrán ser indicativas de la respuesta, ofensivas o vejatorias.

El testigo debe contestar sin poder leer notas o apuntes a menos que la índole de la pregunta se lo autorizara. En este caso se dejará constancia en el acta de la respuesta que se dio mediante lectura.

Es posible admitir la prueba testimonial por escrito.

Con posterioridad la Administración Tributaria podrá citar al testigo para que oralmente aclare, ratifique o rectifique su declaración escrita.

Este interrogatorio, conocido también como “generales de la ley” persigue una triple finalidad: a) identificar al testigo por sus datos de filiación, de modo de comprobar que la persona que comparece es la misma que fue ofrecida; b) acreditar que no se trata de un testigo excluido, ya sea por edad (Art. 426 ap. 1º) o por parentesco (Art. 427) y c) fijar la posición del testigo en cuanto a lo que es materia del pleito.

La razón del dicho es el motivo que funda la declaración del testigo. Adquiere influencia decisiva en la apreciación del testimonio, ya que las explicaciones brindadas por el testigo acerca de cómo y porque sabe lo que contesta, le permite al juez inferir si percibió directamente los hechos o bien los conoce por simples referencias.

c) Prueba de Peritos

El perito es un tercero que tiene conocimientos especiales y le brinda al juez el aporte de su saber específico, dando su opinión fundada sobre la interpretación y apreciación de éstos a fin de formar la convicción del juez interviniente.

Determinación de oficio

En este tema resulta de aplicación supletoria algunas normas contenidas en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Procede es tipo de prueba cuando la comprobación de los hechos controvertidos requieren conocimientos técnicos ajenos al saber específicamente jurídico del juez.

Los administrados pueden proponer la designación de peritos a su costa.

La Administración se abstendrá de designar peritos por su parte, salvo que resulte necesario para la debida sustanciación del procedimiento, en este caso debe recurrir a peritos de organismos públicos.

Cuando se solicita la designación de un perito deberá precisarse el cuestionario a que será sometido dicho técnico.

Una vez notificado el nombramiento, el perito debe aceptar el cargo dentro de los 5 días de efectuado aquel.

Si vence dicho plazo y el perito designado no acepta el cargo y no se presenta un reemplazante se pierde el derecho a esta prueba.

Los peritos pueden ser recusados en función de las causales citadas en los Art. 464 y 466 del C.P.C. Y C.

El juez administrativo puede prescindir de las conclusiones a las que arribe el perito, dado el carácter no obligatorio del dictamen pericial.

c) Prueba documental

En un sentido general, documento es todo soporte del cual surge una información.

Los documentos que se aporten como prueba podrán presentarse en original, en testimonios expedidos por autoridad competente o en copia certificada por la autoridad administrativa, cotejándose con el original.

Los instrumentos que se acompañen pueden ser públicos o privados.

El Código Civil, en sus artículos 979 y 997, distingue los instrumentos públicos de los instrumentos privados.

El instrumento público es el emanado de un funcionario público Ej.: escrituras, partidas de nacimiento, matrimonio o defunción etc. Dichos instrumentos gozan de presunción de legitimidad, es decir, hacen plena fe entre las partes intervinientes como frente a terceros.

Para desvirtuar la validez probatoria de un instrumento público se deberá promover en sede judicial la denominada querrela de redargución de falsedad.

Determinación de oficio

El instrumento privado no está sometido a formalidades especiales, sino que son documentos escritos y firmados por los particulares en tantos ejemplares como partes intervengan en el acto con intereses distintos. Ej.: contratos, recibos, facturas etc.

La autenticidad de un instrumento privado se determina mediante el reconocimiento de firma de la parte a quien se opone.

Actas en el procedimiento fiscal

Introducción

El inciso c) del artículo 35 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 dispone que cuando se responda verbalmente a los requerimientos o cuando se examinen libros, papeles etc. se dejará constancia en acta de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.

Su importancia se advierte en las etapas posteriores a su confección, ya que constituyen el medio de prueba por excelencia del Organismo Recaudador en los procedimientos de atribución de responsabilidad por incumplimiento de las obligaciones impositivas en sede administrativa.

En tal sentido, la inobservancia de las formalidades en la confección de las actas o su deficiente redacción tendrá como consecuencia la nulidad de la misma y su consiguiente invalidez como medio de prueba.

Es necesario diferenciar el acta del acto administrativo; el acta no es un acto administrativo, sino un acto preparatorio de preconstitución de prueba proveniente de un funcionario público en uso de las facultades conferidas por la Ley de Procedimiento Tributario. Por lo tanto no debe reunir los requisitos esenciales para el acto administrativo establecidos por el artículo 7° de la Ley de Procedimientos Administrativos (N° 19.549) sino determinadas formalidades reguladas por los organismos emisores de las mismas.

Definición

El acta es un documento público mediante el cual queda establecido en forma fehaciente un hecho ocurrido, un instrumento que se labra a efectos de dar forma a un acto jurídico determinado o dejar constancia de hechos,

Determinación de oficio

manifestaciones, notificaciones etc. y tiene presunción de legitimidad, es decir, tiene el valor de una prueba completa.

Las actas confeccionadas por los funcionarios públicos tienen el valor de instrumentos públicos por aplicación de lo dispuesto por el inc. 2 del artículo 979 del Código Civil.

Para que dichos instrumentos revistan tal calidad, deben llenar, ineludiblemente, los siguientes requisitos:

a) Intervención oficial público: el funcionario debe gozar la designación en las funciones que le han sido otorgadas.

Al respecto el artículo 65 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683 establece que "a los efectos del labrado de actas de constatación y de la ejecución de notificaciones, en los casos previstos por la ley y este reglamento, equipárense los términos agente, empleado y funcionario.

b) El oficial público debe ser competente: es decir, debe obrar dentro del límite sus funciones, no sólo en cuanto a la naturaleza del acto, sino también dentro del territorio que le ha sido asignado para el ejercicio aquéllas (artículo 980, Cód. Civil; Art. 3°, Ley N° 19.549).

Cabe señalar asimismo, que es causal nulidad del acta, la incompatibilidad del funcionario que, gozando los requisitos anteriores; tenga interés personal en el asunto o parentesco dentro del cuarto grado⁵⁵.

Por otra parte, tal cual se mencionara oportunamente, las actas gozan la presunción legitimidad que establece el artículo 993 del Código Civil para los instrumentos públicos.

No obstante, no todas sus enunciaciones reconocen idéntico valor legal.

Al efecto cabe distinguir las siguientes situaciones:

a) Hechos cumplidos por el oficial público o pasados en presencia suya.

Respecto de ellos el acta hace plena fé hasta que sean argüidos de falsos mediante el procedimiento judicial de Redargución de Falsedad⁵⁶. Este concepto incluye lo visto, lo oído por el oficial publico, el lugar y fecha del

⁵⁵ artículo 985, Código Civil; artículo 6°, Ley N° 19.549.

⁵⁶ Art. 993 Código Civil

Determinación de oficio

acto, la autenticidad de las firmas consignadas y la observancia de las formalidades.

b) Contenido material de las actas.

Es de aplicación lo legislado en el artículo 994 del Código Civil. En consecuencia para impugnar los hechos basta la simple prueba en contrario.

Observancia de formas legales

El artículo 986 del Código Civil establece que para la validez del acto es preciso que se hayan llenado las formas prescriptas por las leyes, bajo pena de nulidad.

Se pueden describir genéricamente las actas como compuestas de tres partes:

1.- Encabezamiento

Debe contener el lugar, fecha, hora de iniciación del acto, nombre y apellido de los funcionarios actuantes, nombre y apellido y domicilio del contribuyente, personería e identidad de representantes legales o apoderados.

2.- Cuerpo material

Allí se debe expresar, en la forma mas precisa y completa posible, las constataciones o circunstancias del caso.

3.- Cierre del acta

En él debe dejarse constancia de que se da por finalizado el acto, que se ha leído al contribuyente del contenido del acta, que se invita al contribuyente o responsable a firmar el acta ratificando su contenido (en

Determinación de oficio

caso de negativa de debe dejar constancia), la cantidad de ejemplares que se forman y la entrega de copia al fiscalizado y las firmas de las partes. Asimismo, en función de instructivos internos del Organismo Fiscal, las actas deben ser confeccionadas en formularios oficiales, prenumerados, en triplicado, conservando el original y triplicado, entregándose el duplicado al contribuyente.

Tipos de acta

1.- Actas de constatación o comprobación.

Son aquellas actas que se confeccionan con el objeto de dejar constancia de hechos, circunstancias, examen de libros y documentación etc. en sustento a lo establecido por el inciso c) del artículo 35 de la Ley de Procedimiento tributario, no resultando necesaria la firma del contribuyente si este se negare a firmar y se deja constancia de ello.

2.- Actas de notificación

Son la prueba documental de que se han cumplido las etapas del procedimiento de notificación establecido por el artículo 100 inc. b) de la Ley N° 11.683

Cabe recordar que los actos emanados de Juez Administrativo, adquieren plena validez mediante su notificación, al ser un acto de carácter individual.

Actas en materia de los Recursos de la Seguridad Social

En cuanto a la confección y validez probatoria de estas actas, se aplican los conceptos previamente desarrollados para las actas de constatación y/o notificación.

Determinación de oficio

Sin embargo es importante destacar que las actas, en materia de los Recursos de la Seguridad Social, son determinativas de la deuda o infracción, pudiendo el contribuyente impugnar las mismas a través de la vía recursiva establecida en la Ley N° 18820 y Resolución General N° 79, sus complementarias y modificatorias.

Libros de Comercio

La ley les otorga un valor probatorio especial (Art. 63 del Cód. de Comercio).

Constituyen plena prueba favorable al comerciante al que pertenecen siempre y cuando contemplen las siguientes condiciones:

- 1.- Que sean llevados en legal forma (Art. 54 y concordantes Cod. com.)
- 2.- Que los asientos contables cuenten con respaldo documental.

Al respecto cabe recordar que en función de lo establecido en el artículo 33 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998, sólo de la fé que los comprobantes merezcan surgirá el valor probatorio de las registraciones contables.

En principio las irregularidades hábiles para descalificar la contabilidad podrían referirse a operaciones marginales a la contabilidad detectadas, cuantas acreedoras falsas etc.

Otras deficiencias a las apuntadas podrían relacionarse con las formalidades de registro de los libros de comercio, ya sea en virtud de no cumplir con los requisitos de encuadernación y foliatura⁵⁷, o en razón de que tales libros contengan vicios expresamente prohibidos por el artículo 54 del mismo Código (alteración de fechas operaciones, blancos, interlineaciones, raspaduras y enmiendas, libros mutilados, alteración de encuadernación etc.

Lo expuesto significa que los motivos propiciantes de la impugnación de las registraciones deben sustentarse en la localización de hechos o circunstancias que denoten la falta de veracidad de las mismas, dejando de lado aquellas situaciones que puedan catalogarse como errores contables (Ej. Imputación equivocada, error de suma etc.)

⁵⁷ Art. 53 del Cod. de Comercio

d) Prueba confesional

Habida cuenta de la sustantividad de los procedimientos administrativos, este tipo de prueba no adquiere relevancia operativa, ya que basándose nuestro sistema tributario en la autodeterminación de la obligación impositiva, la conformidad a la pretensión fiscal del Organismo fiscal opera a través de la presentación o rectificación de declaraciones juradas.

Medios de prueba indirectos

Las presunciones son parte de los llamados medios indirectos de prueba por oposición a aquellos otros medios que acreditan inmediatamente los hechos a probar tales como los testimoniales, documentales.

Lino Palacio en su "Manual de Derecho Procesal Civil" define, dentro de la teoría general de la prueba, a las presunciones como "las consecuencias que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para afirmar un hecho desconocido. La presunción comporta, pues, un razonamiento que, partiendo de un hecho determinado (indicio), y de conformidad con la experiencia referente al normal orden de las cosas, permite afirmar la existencia del hecho que se desea probar".

Sólo cuando el fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (**ausencia de elementos, insuficiencia de estos o descalificación fundada de los existentes**) se encontrará facultado para recurrir al **método indiciario de determinación**⁵⁸.

Los métodos presuntivos para la determinación de tributos 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, o documentación que no resulte fehaciente...** deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible⁵⁹

⁵⁸ – T.F.N. "Beraja Alberto David y otro" – 25/2/98. –

⁵⁹ T.F.N. Armotec S.A. – 10/02/99

Determinación de oficio

Sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación.

El Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A – 5/9/89 – “CLAPEA S.A.”, ha determinado la improcedencia de aplicar **cadena de presunciones** en la reconstrucción de la materia imponible a través del método presunto, “... legalmente debe existir un indicio que permita arribar a una presunción y no llegar a una conjetura partiendo de otra presunción, razonamiento que carece de sustento legal... debiéndose tomar como premisa un hecho conocido y no una presunción...”.

“Las presunciones legales son por definición consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido. En otros términos, al aplicarlas el intérprete se remonta del hecho conocido al desconocido, según una regla de experiencia que no le es propia sino que viene indicada por el legislador... Ello conduce a la inadmisibilidad de la formación de cadenas de presunciones...”⁶⁰

En principio podemos mencionar que las reglas contenidas en el artículo 18 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998, configuran dos tipos presunciones, que pueden ser utilizadas para estimar oficio la deuda tributaria.

La primera parte de la norma legal citada, se refiere a la posibilidad utilizar las pruebas indiciarias simples que permitan, en cada caso en particular, inducir el hecho imponible.

Estas pruebas indiciarias son múltiples y en este punto la ley es meramente enunciativa⁶¹ :

- a) Capital invertido en la explotación
- b) Fluctuaciones patrimoniales
- c) Volumen de transacciones y utilidades de otros periodos
- d) Monto de compras y ventas
- e) Existencia de mercaderías
- f) Rendimiento normal del negocio
- g) Gastos Generales del negocio
- h) Salarios

⁶⁰ T.F.N “ACERIA BRAGADO S.A.” – Sala C – 27/12/96

⁶¹ Tribunal Fiscal de la Nación – Sala C – 16/02/84 – “Díaz Cano, Marcelo

Determinación de oficio

- i) Alquiler del negocio y casa habitación
- j) Nivel de vida del contribuyente
- k) Cualquier otro elemento de juicio

En la segunda parte del mismo artículo, se refiere, con carácter taxativo, a presunciones carácter legal, relativas, que admiten prueba en contrario (Por ejemplo, las hipótesis contenidas en los distintos incisos del citado artículo 18) o absolutas, que no admiten prueba en contrario

La existencia en el texto legal de este tipo de presunciones, modifica las alternativas del proceso administrativo, ya que, en los casos en que son usadas por la D.G.I., provocan una inversión del cargo la prueba, ya que el Juez administrativo sólo debe probar la existencia del hecho antecedente descrito por la ley, y en caso disconformidad, no tratándose una presunción absoluta deberá ser el contribuyente, el que produzca la prueba tendiente a destruir la presunción utilizada.

La inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas salas de este Tribunal y la Alzada.⁶² – incumbe a la contribuyente acompañar la prueba idónea para depurar el movimiento de las cuentas bancarias, máxime si carecía de libros y registros contables⁶³.

La jurisprudencia ha sostenido en numerosos pronunciamientos que cuando las declaraciones de los contribuyentes no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en **principio de legitimidad** e incumbe a quien las impugna la demostración intergiversable de los hechos, razón por la cual rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en otros juicios.⁶⁴

En este orden de ideas, cabe advertir que la ley establece una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad,

⁶² *Ledesma, Amalia 18/07/2001- Inmobiliaria Quesada SRL 11/4/2000 -Campisi, Benito 10/07/99- Bur, Delia Matilde CNACAF 12/11/96*

⁶³ *doctrina jurisprudencial Vailoratti, Héctor CNACAF 12/11/81” – TFN Giorgio, José 25/6/2004.*

⁶⁴ *TFN – Ojalvo, Alberto 24/2/87; Ambrossi, Juan Luis 25/2/87; Cabulli, Jacobo 11/5/87...” – CNCAF “Anselmo, Alberto y Anselmo, Rubén – 14/6/2004.*

Determinación de oficio

en tanto es cierto que el método indiciario permite fijar con probabilidad más que con certeza la existencia y magnitud del hecho imponible.

Desde esta perspectiva, toda determinación sobre base presunta debe reposar en ciertos indicios 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 .

Capítulo VI: Principio del “Debido Proceso”

El **debido proceso** es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, y a permitirle tener oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones frente al juez.

Este principio procura tanto el bien de las personas, como de la sociedad en su conjunto:

- Las personas tienen interés en defender adecuadamente sus pretensiones dentro del proceso.
- La sociedad tiene interés en que el proceso sea llevado de la manera más adecuada posible, para satisfacer las pretensiones de justicia que permitan mantener el orden social.

Garantías que aseguran el debido proceso

No existe un catálogo estricto de garantías que se consideren como pertenecientes al debido proceso. Sin embargo, pueden considerarse las siguientes como las más importantes:

- **Derecho a ser juzgado conforme a la ley.** En un estado de derecho, toda sentencia judicial debe basarse en un proceso previo legalmente tramitado. Quedan prohibidas, por tanto, las sentencias dictadas sin un proceso previo. Esto es especialmente importante en el área penal. La exigencia de legalidad del proceso también es una garantía de que el juez deberá ceñirse a un determinado esquema de juicio, sin poder inventar trámites a su gusto, con los cuales pudiera crear un juicio amañado que en definitiva sea una farsa judicial.

Determinación de oficio

- **Derecho a un juez imparcial.** No puede haber debido proceso si el juez es tendencioso o está cargado hacia una de las partes. El juez debe ser equidistante respecto de las mismas, lo que se concreta en la llamada "*bilateralidad de la audiencia*". Para evitar estas situaciones hay varios mecanismos jurídicos:
 - La mayor parte de las legislaciones contemplan la posibilidad de recusar al juez que no aparezca dotado de la suficiente imparcialidad, por estar relacionado de alguna manera (vínculo de parentesco, amistad, negocios, etc.) con la parte contraria en juicio.
 - Una de las garantías básicas en el estado de derecho, es que el tribunal se encuentre establecido con anterioridad a los hechos que motivan el juicio, y además, atienda genéricamente una clase particular de casos, y no sea por tanto un tribunal ad hoc, creado especialmente para resolver una situación jurídica puntual.
 -
- **Derecho a asesoría jurídica.** Toda persona tiene derecho a ser asesorado por un especialista que entienda de cuestiones jurídicas (típicamente, un abogado). En caso de que la persona no pueda procurarse defensa jurídica por sí misma, se contempla la institución del defensor o abogado de oficio, designado por el Estado, que le procura ayuda jurídica gratuita.

- **Legalidad de la sentencia judicial.** En el derecho civil, la sentencia judicial debe ceñirse a lo pedido por las partes en el proceso, lo que se concreta en la proscripción de la institución de la ultra petita. En el área penal, la sentencia judicial sólo puede establecer penas establecidas por la ley, por delitos también contemplados por la misma.

LA IMPORTANCIA DEL DERECHO DE DEFENSA EN JUICIO Y LAS NOTIFICACIONES DEL FISCO

Garantizado por el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional, el derecho de defensa en juicio comporta principios que deben resguardarse no sólo en el proceso judicial sino también en el proceso administrativo, y para ello es fundamental que el Estado permita a todo particular tomar conocimiento cierto de la situación que lo afecta. Por esta misma razón el Fisco debe

Determinación de oficio

poner mayor atención y cuidado a fin de no avasallar aquellos preceptos constitucionales que deben guiar su accionar.

Según sostiene Manuel María Díez⁶⁵ (este derecho a ser oído puede tener su base constitucional en el de peticionar a las autoridades -Art. 14, CN- y en base a que nadie puede ser condenado sin ser oído -Art. 18, CN-, por ello, las garantías del derecho a ser oído y a ofrecer y producir pruebas, que rigen en el proceso judicial, también se aplican en el procedimiento administrativo. Siendo así, debe tenerse presente, tal como afirma el citado autor, que su aplicación debe contemplar ciertos márgenes de razonabilidad, por cuanto de un particular no pueden exigirse innumerables recaudos que deriven en la traba del procedimiento, como tampoco la Administración puede conceder al administrado nada más que la apariencia formal de su defensa.

Lo importante, a fin de resguardar este derecho constitucional en el ámbito administrativo, es que el Estado permita que todo particular, tome conocimiento cierto de la situación que lo afecta, ya sea facilitando la vista de las actuaciones administrativas o bien, a través de las notificaciones o publicación de los actos que correspondan, para que pueda ejercer una adecuada defensa.

LAS NOTIFICACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA Y EL DERECHO DE DEFENSA

Como todos sabemos, la acción de "notificar" tiene como fin, dar con propósito cierto, noticia de algo. En el ámbito legal administrativo, las resoluciones o actos de alcance particular para que adquieran eficacia deben ser objeto de notificación al interesado y las de alcance general, de publicación (Art. 11, LPA).

⁶⁵ Díez, Manuel M.: "Manual de derecho administrativo" - Ed. Plus Ultra - 1985 - pág. 487

Determinación de oficio

Destacada doctrina⁶⁶ sostiene que la notificación debe ser entendida como un acto de transmisión que asegure el principio de contradicción y otorgue la posibilidad de formular oposición, para mantener así la igualdad de las partes en el proceso.

Por ello, el acto de notificación tiene como finalidad conocer, con certeza, la fecha en que el interesado tiene conocimiento del asunto, para hacer uso luego, de los medios disponibles en defensa de sus intereses. La notificación tiene como finalidad, entonces, el resguardo del principio constitucional de defensa en juicio.

Ahora bien, en cuanto a las formas de notificación, la ley 11683 establece en su artículo 100, distintas modalidades, las cuales pueden emplearse en forma indistinta, a fin de poner en conocimiento de los contribuyentes, responsables, apoderados o representantes de los mismos, o bien terceros, acerca de citaciones, intimaciones de pago, requerimientos, actos administrativos, etc.

El domicilio definido por la ley, en el cual se considera se encontrará siempre al contribuyente o responsables, es el domicilio fiscal, razón por la cual, las notificaciones deben practicarse en el domicilio fiscal declarado por ellos.

Eventualmente, si el Fisco detecta inconvenientes relacionados con el domicilio fiscal declarado o bien observa que el contribuyente opera en un lugar distinto del comunicado, o bien conoce el domicilio de un contribuyente que no lo denunció formalmente, tiene facultades para observarlo o declararlo de oficio, según correspondiere. Asimismo, está facultado a sancionar las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3 de la ley de procedimiento, en su decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicta la Administración Federal de Ingresos Públicos, con relación al mismo.

⁶⁶ Gómez, Teresa: "La notificación que no permite ejercitar el derecho de defensa resulta inconstitucional"...fijar una copia del acta en la puerta de un domicilio cerrado..." - Ed. La Ley - PET - Nº 315 - diciembre/2004 - T. XII - Pág. 16

Capitulo VII: "revisión administrativa de la resolución de determinación de oficio"

Revisión administrativa

Tal cual lo establecido por el artículo 17 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, el procedimiento de determinación de oficio concluye con una resolución emanada de un Juez Administrativo en la cual se determina la obligación impositiva del contribuyente o responsable en forma cierta o presuntiva, intimando el impuesto resultante, sus intereses y la multa correspondiente.

Notificada la respectiva resolución, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 100 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998, el contribuyente y/o responsable tiene un plazo de 15 días hábiles para interponer alguno de los recursos previstos en el artículo 76 del mismo cuerpo legal.

Cabe recordar que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 40 del Decreto N° 1759/72 las notificaciones se diligenciarán dentro de los 5 días computados a partir del día siguiente al del acto objeto de notificación.

Asimismo la normativa precitada prevé que en el acto de notificación se deben indicar los recursos que se pueden interponer contra el acto resolutorio y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos y, en su caso, si el acto agota las instancias administrativas.

Estos medios impugnativos pueden interponerse sin necesidad de pago previo(no rige el principio de solve et repete)

Si el importe resultante de la determinación tributaria , el monto de la sanción o la suma cuya repetición se reclama son inferiores a las cantidades que indica la ley , procedera solamente el recurso de reconsideración ante la AFIP. Si exceden la suma indicada , podran optar entre ambas impugnaciones.

De igual modo, si la determinación tributaria y la imposición de sanción se deciden conjuntamente , existira identica opcion cuando cualquiera de dichos montos supere la suma mencionada. Ambos recursos se excluyen mutuamente , por lo tanto iniciado uno de ellos ya no se puede intertar el otro.

Determinación de oficio

La falta de interposición en termino de estos recursos tiene como consecuencia que las resoluciones que determinan tributos se tendran por firmes , en tanto que pasaran en autoridad de cosa juzgada las resoluciones sobre multas y reclamos por repetición de impuestos.

El hecho de que una resolución no sea recurrida y quede firme no implica que la misma pase en autoridad de cosa juzgada material, ya que luego de pagar el tributo y sus accesorios, siempre dentro del término de prescripción, se puede ejercer la acción de repetición.

Notificación

La notificación de la resolución debe ser practicada por alguno de los mecanismos previstos por el artículo 100 de la ley 11683 -t.o. 1998-: carta certificada con aviso de retorno, personalmente, por nota o esquila numerada, por cédula, telegrama colacionado, etc. Si por no conocerse el domicilio del contribuyente no pudiera practicarse por las formas mencionadas, se efectuará mediante edictos publicados por el término de cinco días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que habita el contribuyente.

Recurso de Reconsideración

En principio cabe destacar que sólo son recurribles por esta vía las resoluciones que determinen impuestos o impongan sanciones, así como las denegatorias en los reclamos de repetición.

El recurso se presenta ante el mismo funcionario que dictó el acto recurrido pero deberá ser resuelto por el superior jerárquico dentro de los 20 días posteriores a su interposición.⁶⁷

La interposición es escrita , y puede hacerse mediante entrega directa en las oficinas de la AFIP o mediante carta certificada con aviso de retorno.

No se exige ningun tipo de formalidad sacramental para la interposición y tramitación de este recurso. Tampoco se exige el ofrecimiento de prueba

⁶⁷ Art. 80 de la Ley de Procedimiento Tributario

Determinación de oficio

en dicho escrito. No obstante el recurrente puede efectuar ese ofrecimiento en el primer escrito o en otro particular⁶⁸.

Si el recurso se resuelve en contra, los efectos de la denegatoria varían según la naturaleza de la resolución recurrida. Tratándose de una determinación de impuestos y sus accesorios, la denegación implica que la resolución queda firme y el contribuyente debe pagar el tributo; en su caso puede ocurrir mediante demanda de repetición ante el juez nacional respectivo.

Si la denegatoria recae sobre una resolución que impone multas, el contribuyente puede interponer demanda contenciosa ante el juez nacional respectivo, siempre que la sanción supere el monto que indica la ley.

Si bien el recurso se interpone ante el mismo funcionario que dictó la resolución impugnada, no es este funcionario quien resuelve el recurso, sino su superior jerárquico dentro de la AFIP.

Con la presentación del recurso el interesado, como dijimos antes, podrá acompañar u ofrecer las pruebas que hagan a su derecho, las que deberán ser producidas dentro de los 30 días del auto de apertura que las apruebe

69

Recurso de apelación ante el tribunal fiscal de la nación

El artículo 76 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998, otorga al contribuyente la opción entre interponer el recurso de reconsideración ante el superior jerárquico del juez administrativo que dictó el acto recurrido o el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

El término de la interposición del recurso es de 15 días y, al igual que el recurso de reconsideración, tiene efecto suspensivo, es decir, suspende la ejecución de la resolución recurrida.

⁶⁸ Villegas Hector Belisario., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.ed. Astrea. Bs. As. 2003 pag 446 a 448.

⁶⁹ Art. 55 del Decreto Reglamentario de la Ley del Procedimiento Tributario

Determinación de oficio

Es necesario destacar que la ley adopta el criterio que este recurso es un medio alternativo y opcional, una vez elegida una vía, el contribuyente no puede acudir a la otra.

El tramite de este importante medio impugnativo está regulado por el artículo 165 y ss. de la ley 11683.

Este recurso se interpone por escrito ante el tribunal fiscal dentro de los 15 días de notificada la resolución administrativa, y el recurrente debe comunicar a la AFIP que lo ha interpuesto; Si no lo hace puede ser sancionado.

En su interposición, el recurrente debe expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer pruebas y acompañar la instrumental que haga a su derecho.

La sustanciación del recurso suspende la intimación de pago por la parte apelada. Es decir que, mientras la apelación no quede resuelta por sentencia del tribunal fiscal, el recurrente no puede ser ejecutado por la suma resultante de la determinación o por el importe de la multa aplicada.

Conclusión

El objetivo del presente trabajo fue realizar un estudio sobre el proceso de determinación de oficio de la Ley 11683 (Procedimiento tributario) que utiliza en la actualidad la AFIP para determinar y cuando corresponda corregir la materia imponible de los contribuyentes.

Este trabajo de investigación presenta un desarrollo doctrinario sobre las formas de determinación tributaria existentes en la Republica Argentina de impuestos nacionales, describe las facultades de acción y limites que tiene el ente de recaudación estatal , para luego concentrarse en si en lo que es el procedimiento de determinación de oficio , estudiando sus modalidades , plazos procesales , sus etapas, los medios de pruebas posibles a ser utilizados por los contribuyentes que quieran hacer valer sus pretensiones dentro del procedimiento y los medios recursivos que presenta la ley 11.683 para impugnar las resoluciones que determinen tributos, accesorios y actualizaciones.

A modo de conclusión se puede decir que la Administración Federal de ingresos públicos (AFIP) cuenta a través de la Ley 11.683 (Ley de procedimientos Tributarios) con una poderosa arma para corregir la materia imponible declarada por el contribuyente o determinarla cuando se acredite la omisión de la presentación de sus declaraciones juradas , pero esta debe ser utilizada por este, a la luz de las garantías constitucionales consagradas en nuestra constitución nacional y dentro de los limites legales de manera de no vulnerar los derechos de los contribuyentes .

Por lo ante dicho , el propósito de esta tesis de graduación fue brindarle al profesional y porque no, al contribuyente el conocimiento adecuado sobre el procedimiento de determinación de oficio , para que en su oportunidad sepan como desenvolverse dentro del mismo y puedan llegar a articular una defensa adecuada y precisa para hacer valer sus pretensiones .

BIBLIOGRAFIA GENERAL y BASICA

- Ley 11683 t.o (1998)
- Decreto Reglamentario N° 1759/72 T.O (1991)
- Decreto Reglamentario N° 1883
- Decreto Reglamentario de la Ley procedimental N° 1397/79 y sus modificaciones
- Código procesal civil y comercial de la Nación
- Revista Criterios Tributarios edición N° 149
- Gómez, Teresa; Folco, Carlos María, *Procedimiento Tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires 2004.
- Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Editorial Cima, Buenos Aires 1980.
- Fonrouge Giuliani, Navarrine, Susana Camila, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Editorial Depalma, Buenos Aires 2001.
- Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cagallo, Buenos Aires, 1983.
- Martín, José María, *Derecho Tributario Argentino*, Editorial Cima, Buenos Aires 1980.
- Lobera, Elizabeth R., *Procedimiento Tributario ante la Afip*, Editorial Errepar, Buenos Aires, 2004.
- *Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.); Crónica Tributaria , Boletín 12 (Enero de 2006)*
- *Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.) ; Boletín 15 (9 de enero del 2004)*