

Universidad F.A.S.T.A.
Facultad de Ciencias Económicas
Carrera: Contador Público
Seminario de Graduación

***“DETERMINACIÓN DE OFICIO
POR PARTE DE LA AUTORIDAD
DE APLICACIÓN DE LA
PROVINCIA DE BUENOS AIRES
- SUS MÉTODOS - BASE CIERTA
Y BASE PRESUNTA”***

Autor: **Diego A. PASQUALINI**

Asesoramiento: Dra. Laura CIPRIANO

Tutor: Contador Marcelo VILLAR

- Febrero 2004 -



BIBLIOTECA

Cojo 82

E-24

INDICE:

RESUMEN	3.
FUNDAMENTACION	4.
DISEÑO	5.
MARCO TEORICO	7.
1. Introducción.	7.
1.1. Actividad Financiera del Estado.	7.
1.2. Recursos Tributarios.	9.
1.3. Principios Constitucionales de Materia Impositiva.	10.
1.4. Normas Constitucionales Sustentadoras del Poder de Policía Tributario.	15.
1.5. Tributo e Impuesto.	16.
1.6. Distribución del Poder Tributario según la Constitución Argentina.	18.
1.7. Impuestos recaudados por la Provincia de Buenos Aires.	21.
1.8. Formas de determinación de los tributos.	22.
DESARROLLO	25.
2. Desarrollo.	25.
2.1. Ordenamiento del Régimen de Procedimiento Tributario – Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.	25.
2.2. Organismo encargado de la recaudación de los tributos provinciales.	26.
2.3. Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal.	29.
2.4. Determinación de las Obligaciones Fiscales.	29.
2.4.1. Deber Formal del Contribuyente - Declaración Jurada.	29.
2.4.2. Determinación de oficio.	31.
2.4.2.1. Determinación de Oficio sobre Base Cierta.	33.
2.4.2.2. Determinación de Oficio sobre Base Presunta.	35.
2.4.2.2.1. Fundamentación de la presunción.	41.
2.4.3. Liquidaciones de Inspectores. Vista.	44.

2.5. Avasallamiento de los derechos del contribuyente en la aplicación de las determinaciones de oficio – Jurisprudencia sustentatoria	46.
CONCLUSIONES	51.
BIBLIOGRAFÍA	53.
ANEXO I - Estructura del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.	54.
ANEXO II - Ubicación de la Dirección Provincial de Rentas dentro de la estructura organizacional provincial - Su estructura – Funciones.	57.

RESUMEN:

El resultado de este trabajo de investigación permitirá conocer de qué manera la autoridad de aplicación de la Provincia de Buenos Aires lleva a cabo la determinación oficio y cuáles son sus consideraciones al momento de efectuarla.

FUNDAMENTACION:

Dada la profunda crisis económica que atraviesa el país, el gobierno ha puesto en práctica una voraz política recaudatoria con el ánimo de lograr el aumento de sus ingresos fiscales. En tal sentido es notorio el incremento de la actividad de fiscalización por parte de los organismos encargados de realizar esta tarea.

Por ello resulta oportuno conocer adecuadamente cuáles son los mecanismos de fiscalización empleados y las observaciones contempladas por parte de la autoridad de aplicación para lograr asegurar los derechos del contribuyente en relación a esta acción.

DISEÑO:

TEMA: Determinación de oficio por parte de la autoridad de aplicación de la Provincia de Buenos Aires. Sus métodos. Base cierta y base presunta.

PROBLEMA: Abuso de la autoridad de aplicación de la Provincia de Buenos Aires en el ejercicio de la potestad tributaria al efectuar determinaciones de oficio.

OBJETIVO GENERAL: Evaluar el desempeño de la autoridad de aplicación en el ejercicio del poder fiscal al momento de realizar las determinaciones de oficio de los contribuyentes de la Provincia de Buenos Aires.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Referenciar el sustento legal en el cual se basa el ejercicio de la potestad fiscal por parte del Estado.
- Distinguir la clasificación considerada para la distribución de la función de recaudación de las distintas clases de impuestos.
- Describir la estructura organizacional y funcional del organismo encargado de la recaudación de los impuestos provinciales.
- Realizar un análisis crítico de los diferentes métodos que dispone la autoridad de aplicación, de acuerdo a la normativa que surge del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, para llevar a cabo determinaciones de oficio .

- Evaluar si alguno de los métodos de determinación analizados del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires es ,en algún aspecto, contrario o violatorio de los derechos de los contribuyentes de la Provincia de Buenos Aires.

HIPÓTESIS: La autoridad de aplicación de la Provincia de Buenos Aires comete abuso en el ejercicio de su potestad tributaria, avasallando los derechos del contribuyente.

VARIABLES:

Variable independiente: Determinación de Oficio.

Variable dependiente: Avasallamiento de los derechos del contribuyente.

TIPO DE INVESTIGACIÓN:

Según la profundidad: Descriptiva, explicativa.

Según la fuente: Primaria / Secundaria.

Según la finalidad: Básica.

Según el enfoque: Microeconómico.

Según la naturaleza temporal: Sincrónica.

Tiempo de la investigación: Año 2003.

Lugar de la investigación: Mar del Plata.

MARCO TEORICO:

1. INTRODUCCION

1.1. Actividad Financiera del Estado

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 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.

Se puede citar a modo de ejemplo como necesidades públicas, la defensa de la Nación contra enemigos externos, la seguridad pública en el interior del país, la higiene pública y la salud de sus habitantes, la instrucción y la educación, el mantenimiento de la paz social mediante la administración de la justicia, la protección de los menores y de los ancianos, el esparcimiento y el deporte, la cultura y la promoción de la ciencia y de las artes, la liberación del hombre del miedo y del hambre a través de la denominada seguridad social.

Con el objeto de obtener la satisfacción de las necesidades, el Estado debe producir o hacer producir bienes materiales o inmateriales que posean la capacidad de lograr dicha satisfacción. Estos bienes son llamados

consecuentemente "bienes públicos". Dentro de los bienes públicos predominan los inmateriales por los que suele denominárseles "servicios públicos".

La actividad financiera pública se resume en dos acciones: la obtención de recursos y realización de gastos, con la finalidad de darle efectividad y vigencia a las instituciones constitucionales.¹

Cuando el Estado produce los bienes o servicios públicos o adquiere bienes en el mercado destinados a asumir la función de bienes públicos, utiliza para su obtención bienes intermedios y factores, los cuales combinados adecuadamente producen los referidos medios satisfactorios de las necesidades públicas. Las erogaciones que el Estado realiza con el objeto indicado en este párrafo dan lugar al nacimiento del referido "gasto público".

Para realizar los gastos públicos el Estado debe disponer de poder de compra. Este poder de compra se constituye con los recursos del Estado.

"La gama de recursos con los que cuenta el Estado es variada:

- Precios de la venta de bienes y servicios en el mercado, incluyendo beneficios de las empresas del Estado.
- Deuda pública.
- Emisión de moneda.
- Operaciones monetarias que producen ingresos.
- Otros recursos, como por ejemplo, el producido de la venta forzosa de bienes decomisados, penas pecuniarias, etc.
- Tributos e impuestos."²

¹ Horacio Corti, **Derecho Financiero**, Abeledo Perrot, Bs. As., pág 185.

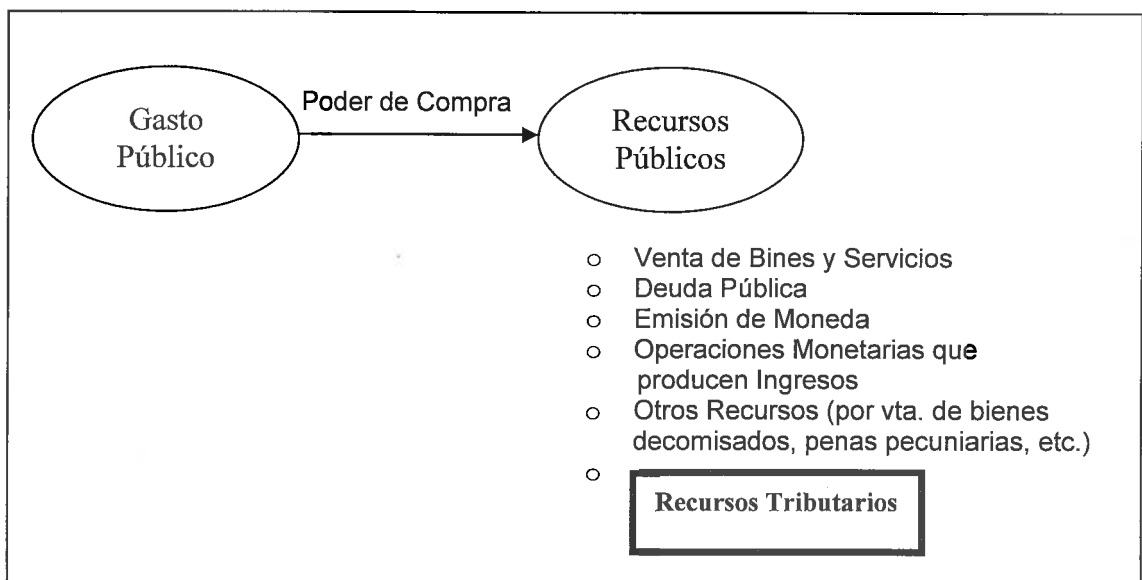
² Dino JARACH, **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, Bs. As., Abeledo Perrot, 1999, 3ra. Edición, pág. 57.

Se caracterizan por ser:

*"... detracciones que se llevan a cabo, no con animus donandi de los particulares, ni como prestaciones resultantes de convenciones entre éstos y el Estado, sino como mandatos legales."*⁴

Por ello se puede afirmar que el tributo es una *obligatio ex lege* de derecho público, fundamentada en el poder de imperio del Estado.

El poder tributario es la facultad inherente al Estado para exigir tributos, dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que solo puede manifestarse a través de normas legales.⁵



1.3. Principios Constitucionales de Materia Impositiva

El Estado basa la potestad de exigir a sus integrantes el pago de esta fuente de recursos en el hecho fáctico de que los ciudadanos como parte integrante del mismo, satisfacen sus necesidades a través de los bienes y servicios que éste produce y por tal motivo deben contribuir a su financiación, constituyendo esta una fundamentación administrativa. Pero esto no sería

⁴ José María Martín, ob. cit., pág. 140.

⁵ José María Martín, ob. cit., pág. 206.

suficiente para sustentar la obligatoriedad de dicha contribución, es por ello que se debe considerar que el principio de la imposición no es exclusivamente producto de doctrinas filosóficas y económicas, sino que también encuentra su fundamentación en principios constitucionales de materia impositiva, los cuales constituyen el sustento, y a su vez limitaciones, al ejercicio del poder fiscal, como así también en leyes particulares de carácter sustancial y administrativo. Dentro de estos principios de imposición del derecho constitucional argentino se destacan los siguientes:

- principio de legalidad
- principio de igualdad
- principio de equidad
- principio de proporcionalidad
- principio de no confiscatoriedad

Estos principios forman parte del denominado “derecho tributario”.

“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, la recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales.”⁶

• El principio de *legalidad* es de gran importancia. Sobre este principio se encuentra basada la fundamentación legal que le otorga al Estado el poder de policía tributario. Su origen proviene del art. 4 de la Constitución Nacional, cuando el mismo enumera algunos recursos con los que el Gobierno Nacional habrá de satisfacer los gastos de la Nación y menciona:

“las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general”.

De esta manera, aunque en forma indirecta y no enfática, se establece que el ejercicio del poder fiscal corresponde al Congreso Nacional o las legislaturas provinciales, en su caso. Por otro lado, en el art. 17, cuando consagra el principio de la inviolabilidad del derecho de propiedad, enumera una serie de

⁶ José María Martín, ob. cit., pág. 129.

ejemplos de consecuencias inmediatas de este principio, haciendo referencia al precepto correspondiente a la materia tributaria, con la siguiente redacción:

“Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4”.

Lo considerado hasta el momento en relación al principio de legalidad define el origen de la potestad tributaria del Estado, pero como se mencionó anteriormente, los principios de imposición del derecho constitucional argentino también constituyen limitaciones al mismo poder de policía tributario, y en tal sentido, este principio particularmente lo limita, cuando de su análisis surge que no existe tributo sin ley.

El principio de legalidad determina la necesidad que el Congreso establezca a través de ley todas las particularidades que definen el hecho imponible.

Este principio tiende a atenuarse, considerándolo satisfecho cuando el Congreso define los elementos fundamentales del presupuesto legal del gravamen y delega en el Poder Ejecutivo, o directamente en la repartición recaudadora complementar la ley en aspectos secundarios siempre que se mantenga el espíritu de las normas dictadas por el Congreso.⁷

- Otro principio de imposición de gran significación por su esencia es el de *igualdad*. Este se relaciona con el principio de capacidad contributiva desarrollado en materia financiera.

El principio de igualdad a sido establecido y considerado en nuestra Constitución en el art. 16, que dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Este es otro verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo con la consecuencia que si éste la viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio.

Ahora bien, debe definirse correctamente, que se entiende por igualdad en relación a este principio, ya que de la extensión que se le otorgue a la misma dependerá la validación de las leyes impositivas en casos concretos. Es

⁷ Dino JARACH, ob. cit., pág. 315.

por ello que su definición debe poseer la claridad suficiente para que puede ser entendida por los legisladores, quienes en el desempeño de su función ven restringido el poder tributario por este principio cuando dictan las leyes tributarias, y para que los jueces puedan aplicar el principio con toda la amplitud de criterio interpretativo que se quiera, pero siempre dentro del molde de la voluntad constitucional.

Dino Jarach considera que no debe interpretarse simplemente como igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo. La ley misma debe dar un tratamiento igual y debe respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes.⁸

Considerando esta interpretación, seguramente se encuentra que la mayoría de los impuestos deberían ser considerados inconstitucionales, por cuanto todos serían desiguales frente a rígidos criterios científicos.

Se debe entonces, buscar en la jurisprudencia el significado que los jueces le han atribuido al principio de igualdad. En tal sentido, en los fallos "Massott de Buso" y "Gaviña" se afirmó que el impuesto debe ser igual, lo que significa igual tratamiento a igualdad de capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza.

- El principio de *equidad* en la Constitución Argentina vigente se halla expresado incidentalmente en el art. 4 como condición del uso del Poder Fiscal por el Congreso Nacional. Sin embargo, la jurisprudencia de la Corte Suprema en numerosos fallos ha dicho que no es función del Poder Judicial examinar la equidad del impuesto en relación con su monto o con la base de imposición elegida por el legislador. Esta contradicción se resuelve interpretando que al Corte quiso decir que el Poder Judicial no puede controlar si existe la necesidad del recurso y la equidad en cuanto a la magnitud del gravamen.⁹

⁸ Dino JARACH, ob. cit., pág. 317.

⁹ Dino JARACH, ob. cit., pág. 323.

• También en forma incidental, en el art. 4 de la Constitución se encuentra consagrado el principio de *proporcionalidad* juntamente con el principio de equidad cuando en su redacción dice:

“...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”

Y en el art. 67 inc. 2 cuando dice:

“...proporcionalmente iguales...”

La interpretación de este principio se refiere a que no se exige una proporción respecto del número, sino de la riqueza de los habitantes.¹⁰

• El principio de *no confiscatoriedad* tiene relación con la garantía del derecho de propiedad anteriormente mencionado y consagrado en el art. 17 de nuestra Constitución.

La consideración respecto de la confiscatoriedad de un impuesto que ha ido elaborando la Corte Suprema a través de una larga serie de fallos, ha definido una doctrina en la que la garantía del derecho de propiedad deja de ser simplemente formal para convertirse en verdaderamente sustancial. En tal sentido la Corte manifiesta que no se puede admitir que por la vía del impuesto el poder público o el Poder Legislativo prive a los ciudadanos del derecho de propiedad.

La doctrina de la Corte se funda en el principio que los impuestos no pueden ser confiscatorios, de forma tal que quite al derecho de propiedad su contenido.

¹⁰ Dino JARACH, ob. cit., pág. 323.

1.4. Normas Constitucionales Sustentadoras del Poder de Policía Tributario

Más allá de estos principios constitucionales, existe dentro de la misma Constitución otros artículos que dan sustento al poder de policía tributario. Las normas de la Constitución Nacional Argentina en las que se trata la definición del Poder de la Nación y de las Provincias son, además del art. 4 antes mencionado, los arts. 9, 10, 11, 12, 75 (incs. 2 y 13), 121 y 126.

El art. 9 establece que no habrá otras aduanas que las nacionales, en las que regirán las tarifas que sancione el Congreso. Esta disposición es concordante con el art. 126, que prohíbe a las provincias establecer aduanas provinciales.

El art. 10 consagra el principio de libertad de circulación de los bienes tanto de producción nacional como de los importados.

El art. 11 prohíbe los derechos denominados “de tránsito” y establece la libertad de transporte con la prohibición de todo impuesto, cualquiera fuere su denominación por el hecho de transitar dentro el territorio.

El art. 12 establece la prohibición de obligar a los buques destinados de una provincia a otra, a entrar, anclar y pagar derechos por causa del tránsito. Prohíbe además otorgar preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos.

El art. 75 inc. 13, establece como atribución del Congreso, reglar el transporte marítimo y terrestre con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí.

Estos son los límites que la Constitución fija al poder fiscal de las provincias a través de la delegación de facultades exclusivas a la Nación.

Conforme al análisis que se ha efectuado se pueden distinguir tres tipos de sustento del poder fiscal tributario que recae en el Estado, en primer lugar el que es propio de la doctrina filosófica y económica, el cual constituye la causa y define su objeto. En segundo lugar el constitucional, que define la base y le da su rango de importancia. Y por último el derecho tributario sustantivo que regula en forma particular y reconoce sólo como fuente a la ley.

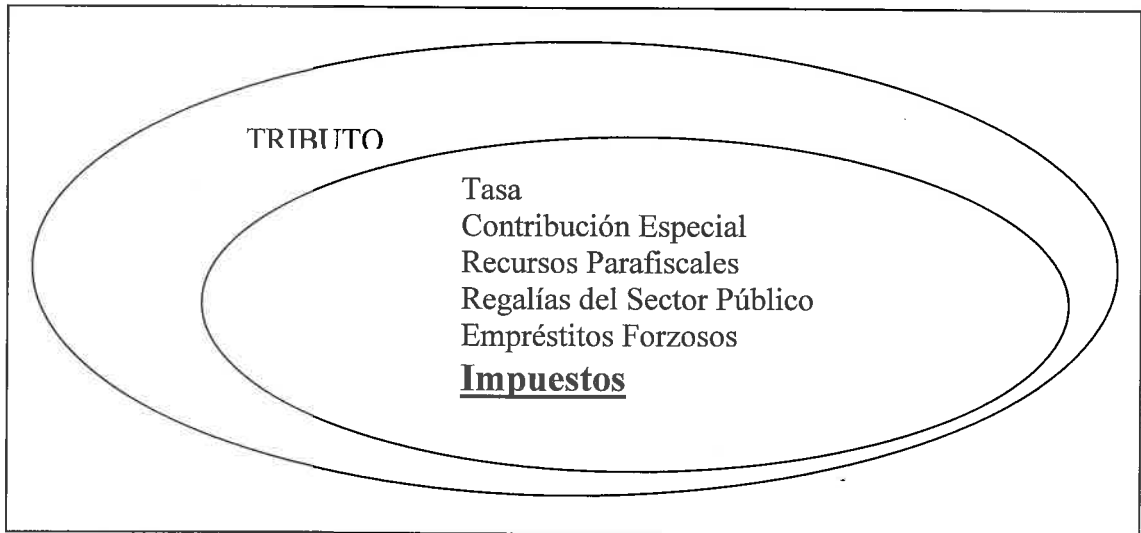
También se debe considerar el sustento estructural que le otorgan las diferentes ramas del derecho tributario, más allá de la sustantiva y constitucional antes referidas. Como es el caso del derecho tributario procesal, penal, internacional y especialmente el derecho tributario administrativo que encuentra sus fuentes en disposiciones legales, decretos reglamentarios y resoluciones generales dictadas por los organismos administrativos encargados de la recaudación de los tributos, como también en la doctrina y la jurisprudencia.

1.5. Tributo e Impuesto

Habiendo definido someramente el origen del poder de policía fiscal, se profundizará sobre los conceptos de tributo e impuesto, anteriormente referidos en relación a los medios con los que dispone el Estado para la obtención de los recursos.

Cuando se habla de tributos, se hace referencia a la diferente gama que los componen, los cuales poseen las mismas características relativas a coercitividad unilateral y la misma finalidad de fin público al que se destina su producción. Los tributos tienen como última finalidad la promoción del bienestar general.

Se puede enumerar como tributos, la tasa, la contribución especial, los recursos llamados parafiscales, las regalías del sector público, los empréstitos forzosos y los impuestos. Vale decir entonces, que el término tributo es genérico, siendo los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales las tres especies más importantes de los tributos.



Tomando la definición del maestro Dino Jarach, definimos impuesto como:

“...el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva (independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere) o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas”¹¹

Varias son las doctrinas que buscan definir cual es la fundamentación real de los impuestos en relación a su naturaleza. Se discute, con el objeto de diferenciarlos de las tasas y contribuciones especiales, si su finalidad es la de satisfacer necesidades de tipo generales o sociales para brindar la prestación de servicios indivisibles, tal como lo define José M. Martín, o si también se atiende con estos recursos algunas necesidades de carácter divisible para casos en que el Estado quiere satisfacerlas por alguna razón en forma gratuita a los ciudadanos. También se discute si la determinación del impuesto o la fundamentación del mismo a través de la capacidad contributiva desaparece cuando el Estado le da un destino diferente al de las erogaciones sociales.¹²

¹¹ Dino JARACH, ob. cit., pág. 253.

¹² José María Martín, ob. cit., pág. 85.

Más allá de estas y otras discusiones doctrinarias y considerando que a través del actual régimen vigente de coparticipación federal, los ingresos se funden en una masa coparticipable cuyo destino es asignado con independencia de su origen, lo que se debe considerar y lo que más se debe destacar en la fundamentación de los impuestos es que estos tienen por objeto el sustento del Estado, mantener su funcionamiento y a través de ello lograr que el mismo continúe brindando los bienes y servicios públicos específicos o no, que son necesarios para que sus integrantes puedan lograr la satisfacción de sus necesidades de tipo social.

Los impuestos han sido objeto, en la doctrina y en la legislación, de numerosas clasificaciones, como por ejemplo la división entre impuestos reales y personales, impuestos fijos, proporcionales y progresivos, impuestos ordinarios e impuestos extraordinarios, internos y externos, etc., pero de todas ellas la de mayor significación, y más aún en relación a esta tesis, es la que busca distinguirlos entre directos e indirectos. Siendo los primeros aquellos que son soportados efectivamente por los contribuyentes designados como tales por ley; o sea que no se trasladan hacia otros sujetos. Y los segundos aquellos que, en cambio, se trasladan a sujetos distintos del contribuyente de derecho.

En los impuestos indirectos surge el contribuyente de hecho, en contraposición al referido contribuyente de derecho, siendo el contribuyente de hecho o de facto quien soporta efectivamente la carga del impuesto.

La importancia de esta clasificación, como se verá a continuación, radica en la función de recaudación.

1.6. Distribución del Poder Tributario según la Constitución Argentina

En nuestra Constitución se encuentra establecido como principio fundamental que la provincias tienen la generalidad de la potestad tributaria. Esto surge del art. 121 cuando dice:

"las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

En tal sentido se puede afirmar que en principio, los poderes tributarios de las provincias son amplios, mientras que los de la Nación son restringidos. Desde el punto de vista teórico esta conclusión tiene también su fundamento en la distinción que realiza la doctrina entre los denominados *poderes tributarios originarios*, por un lado, y que corresponden a las provincias, y *poderes tributarios derivados o delegados*, por otro, y que, corresponden a la Nación.

Este poder delegado es irrevocable por parte de las provincias e irrenunciable por parte de la Nación.

Conforme a una vieja interpretación jurisprudencial de las disposiciones constitucionales, aceptada y divulgada por la mayoría de los juristas argentinos, los impuestos directos pertenecen a las provincias, aún cuando la Nación puede hacer uso de ellos, en forma temporaria y a condición de que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan, de acuerdo lo establece la Constitución.

Por su parte, los impuestos indirectos (con excepción de los tributos aduaneros que deben ser siempre nacionales) pertenecen tanto a la Nación como a las provincias, o sea, que sobre este tipo de gravámenes ambos órdenes de gobierno tienen las llamadas facultades concurrentes.

En forma esquemática se puede resumir las distintas potestades tributarias de la Nación y de las provincias de la siguiente manera:

- Corresponde al Estado nacional la potestad exclusiva y permanente para aplicar:

- Derechos de importación y exportación
- Tasas postales

- Corresponde al Estado nacional la potestad concurrente y transitoria para aplicar:

- Impuestos directos

- Corresponde al Estado nacional y a las provincias la potestad concurrente y permanente para aplicar:

- Impuestos indirectos (salvo la excepción hecha de los aduaneros)

- Corresponde a las provincias la potestad exclusiva y permanente para aplicar:

- Impuestos directos¹³

Del análisis del esquema arriba expuesto es fácil comprender que en el régimen institucional argentino es muy factible que se produzcan superposiciones de las potestades tributarias, con la consecuente doble imposición interna que de ella deriva. Desde un punto de vista jurídico es lógico que esto ocurra dado que nuestra Constitución ha previsto el ejercicio concurrente, es decir simultáneo, sobre las mismas manifestaciones de riqueza de los poderes tributarios. En relación a ello, de acuerdo a lo establecido por la jurisprudencia se considera que la superposición de tributos nacionales y provinciales no significa por sí misma una violación de las normas constitucionales, ya que es la propia Constitución la que ha previsto el ejercicio concurrente de las potestades tributarias.

En virtud de esta interpretación es que se han producido una serie de problemas de orden económico. Para resolverlos se han ideado y puesto en práctica una serie de medidas que no siempre han respetado los principios fundamentales de nuestra Constitución.

Estas medidas se resumen actualmente en la *coparticipación* de algunos impuestos y la autorización para realizar una *deducción del monto de ciertos tributos* pagados en otras jurisdicciones.

Con el objeto de no extender este trabajo a aspectos que no conducen al desarrollo del tema planteado, no se profundizará en el detalle de estas medidas, limitándose a definir sus conceptos.

La deducción por tributos pagados en otras jurisdicciones consiste en permitir que en la determinación de ciertos tributos se deduzcan las cantidades abonadas en concepto de impuestos exigidos por otras jurisdicciones.

¹³ Horacio A. García Belsunce, **Estudios Financieros**, Bs. As., Abeledo Perrot, 1986, Pág. 184.

Y la coparticipación de impuestos se trata de un régimen que faculta a la Nación para aplicar y recaudar una serie de tributos, tanto directos como indirectos, el producto de los cuales es luego repartido y distribuido entre la Nación y el conjunto de provincias.

1.7. Impuestos recaudados por la Provincia de Buenos Aires

Los impuestos que efectivamente recauda la Provincia de Buenos Aires son:

- Impuesto sobre los Ingresos Brutos
- Impuesto Inmobiliario
- Impuesto a los Automotores y las Embarcaciones Deportivas
- Impuesto de Sellos

Dentro de los impuestos referidos los de mayor significación en relación al nivel total de recaudación por parte de la Provincia de Buenos Aires, son en primer lugar el impuesto a los ingresos brutos, y luego el impuesto inmobiliario.

Siendo estos los impuestos que aportan el mayor volumen de recursos, su fiscalización se acentúa en momentos de necesidad recursos por parte del gobierno.

Los ingresos que provienen de regularizaciones de deuda y moratorias, concepto que incluye las regularizaciones provenientes de determinaciones de oficio, corresponden también a una de las tres fuentes más importantes de ingresos provinciales.

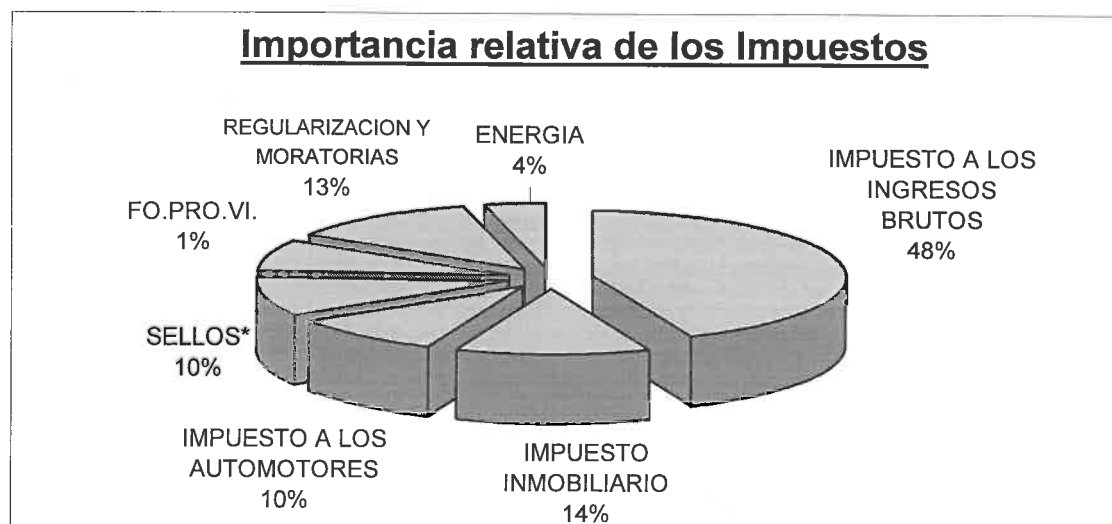
Recaudación tributaria provincial (en miles de pesos).
Serie 1992-1999.

Impuestos provinciales	Recaudación tributaria (en miles de \$)							
	1.992	1.993	1.994	1.995	1.996	1.997	1.998	1.999
IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS	1.290.469	1.524.135	1.787.571	1.571.242	1.806.748	2.115.180	2.264.200	2.116.900
IMPUESTO INMOBILIARIO	461.431	487.165	551.874	5.587	590.517	668.669	659.075	5.914
IMPUESTO A LOS AUTOMOTORES	290.925	384.284	41.525	427.059	411.947	487.437	507.821	4.334
SELLOS*	322.493	399.596	420.082	385.288	399.512	455.599	473.373	3.779
FO.PRO.VI.	28.794	32.803	32.408	32.218	17.295	17.849	18.095	166
REGULARIZACION Y MORATORIAS	109.036	187.372	241.662	324.055	504.993	593.446	61.631	5.687
ENERGIA	203.201	176.692	192.268	173.522	143.944	188.798	202.108	2.199
Total	2.706.349	3.192.047	3.641.115	3.472.084	3.874.956	4.526.998	4.740.982	4.324.800

Nota: (*) Incluye Tasa de Justicia.

Fuente: Dirección Provincial de Rentas. Ministerio de Economía Pcia. de Buenos Aires.

14



1.8. Formas de determinación de los tributos

Los tributos mencionados de recaudación provincial son determinados en algunos casos por la autoridad de aplicación y en otros por el mismo contribuyente a través de la presentación de declaraciones juradas.

¹⁴ Dirección Provincial de Rentas, **Anuario 2000**, en:
<http://www.ec.gba.gov.ar/Estadistica/FTP/anuario2000/totprov/iniprov.htm>

La declaración jurada es un deber formal. Es una prestación debida por el contribuyente objeto de una obligación legal. Por lo tanto tiene naturaleza de un acto debido en virtud de disposiciones legales.

Consiste en el suministro por parte del contribuyente a la administración pública de datos informativos sobre la realización, en casos concretos, de hechos imposables definidos abstractamente por ley.¹⁵

Pero para determinados impuestos, como se indicó anteriormente, no solo consiste en una presentación informativa, sino que tiene un alcance más amplio. Esto es cuando el contribuyente obligado a declarar, interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.¹⁶

Concretamente, en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, es el impuesto a los ingresos brutos aquel que es determinado por el contribuyente a través de la presentación de la declaración jurada.

Cuando el contribuyente desarrolla una actividad que se encuentre alcanzada por el impuesto y se cumplan todos los presupuestos que configuran la existencia de la obligación tributaria, debe informar de tal situación a la Dirección Provincial de Rentas e inscribirse como contribuyente del impuesto para posteriormente presentar la declaración jurada que determina su obligación fiscal.

Pero esta declaración efectuada por el contribuyente se encuentra sujeta a la fiscalización de la autoridad de aplicación. El organismo a través del ejercicio de esta función puede considerar que la declaración jurada no refleja la realidad por deficiencias o falsedades respecto de hechos o por errónea interpretación del derecho aplicable, o identificar que el contribuyente no ha presentado la correspondiente declaración jurada, habiendo omitido dar cumplimiento a su obligación fiscal. En estos casos la administración procederá a determinar la obligación tributaria.

¹⁵ Dino JARACH, ob. cit., pág. 125.

¹⁶ Dino JARACH, ob. cit., pág. 126.

La determinación que realice al autoridad de aplicación, puede ser realizada sobre la base de dos métodos contenidos en el Código Fiscal. Estos son: determinación sobre base cierta y sobre base presunta.

Corresponde analizar como se realiza la aplicación de estos métodos y si existe en la práctica un avasallamiento de los derechos de los contribuyentes.

DESARROLLO:

2. DESARROLLO

2.1. Ordenamiento del Régimen de Procedimiento Tributario – Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires

El régimen de procedimiento tributario reconoce dos pilares: la ley 11.683 en el orden nacional y el Código Fiscal en el orden de la Provincia de Buenos Aires.

Para la jurisdicción de esta provincia de acuerdo a lo establecido en el mismo código, son de aplicación supletoria para los casos no previstos en éste, los Códigos de Procedimiento de la Provincia en lo Contencioso – Administrativo, en lo Civil y Comercial, en lo Penal y la ley del Tribunal Fiscal de Apelación.

El Código Fiscal se encuentra vigente desde el año 1948 y a sufrido numerosas modificaciones hasta la última que tuvo lugar en año 1999, a través de la resolución nro. 173 (B.O.P.B.A. 21/05/1999) la cual ha establecido su ordenamiento actual.¹⁷

La Provincia de Buenos Aires cuenta con el privilegio de haber sido el primer Estado argentino en sancionar un código tributario, sirviendo éste como modelo de códigos posteriores. La ardua tarea de su redacción fue encargada al insigne maestro Dino Jarach.

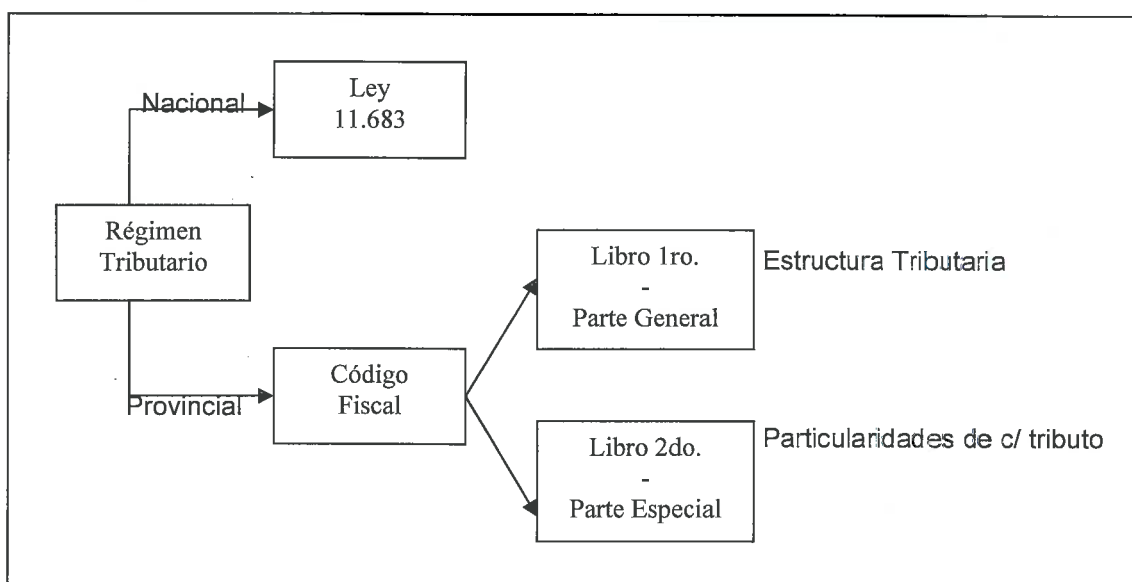
En su contenido se indican los principios generales de la tributación y el régimen contencioso aplicable a todos los gravámenes.

Su estructura se encuentra definida por dos grandes partes. Una de ellas es el libro primero que corresponde a la parte general, y la otra denominada

¹⁷ Carlos María FOLCO, **Código Fiscal de la Provincia de la Provincia de Buenos Aires**, Buenos Aires, Ediciones Nueva Técnica S.R.L. / Errepar S.A., 2000, Pág. 2.

libro segundo, que se encuentra referida a la parte especial. detalla las particularidades propias de cada uno de los tributos provinciales.¹⁸

Dentro de la parte general, en el título primero se define su ámbito de aplicación. El art. 1 del código prevé su aplicación para la determinación, fiscalización y percepción de los tributos y la aplicación de sanciones en el ámbito territorial de la Provincia de Buenos Aires, funciones éstas atribuidas a la Dirección Provincial de Rentas.



2.2. Organismo encargado de la recaudación de los tributos provinciales

Habiendo definido a priori la potestad tributaria de las provincias desde el punto de vista constitucional y jurisprudencial, se debe abordar ahora al ámbito del derecho tributario administrativo. En tal sentido, el organismo encargado de llevar a cabo la recaudación de los impuestos provinciales es en principio la Dirección Provincial de Rentas, cuya función fue atribuida en virtud de lo normado por el art. 8 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

Identificar la normativa que fundamenta sobre qué organismo recae el poder tributario en el ámbito provincial es de gran significación en relación a este trabajo, ya que el aspecto central del mismo se refiere al análisis del ejercicio de un poder en virtud del cual se reconoce un derecho que recae

¹⁸ Ver ANEXO I

sobre el organismo encargado de ejercerlo. Vale decir, primero debe ser reconocida la autenticidad del derecho que posee el organismo de ejercer su función, para posteriormente efectuar un análisis crítico de su aplicación.

Dentro del título III del Código, referido a los órganos de la Administración Fiscal, se encuentra ubicado el artículo 8. Dentro de su redacción se establece como Autoridades de Aplicación a la Dirección Provincial de Rentas y los organismos administrativos centralizados y descentralizados a los cuales se les atribuya por ley la facultad de recaudar gravámenes y aplicar sanciones en las áreas respectivas.

La Dirección Provincial de Rentas corresponde a la tradicional Dirección General de Rentas, cuyo cambio de nominatividad se produjo en 1977 por decreto nro. 212.¹⁹

Esta Dirección debe disponer la normativa necesaria para lograr hacer efectiva la recaudación. También tiene por objeto cumplir con los deberes de los administradores de prestar declaraciones e informes. Posee las facultades administrativas para determinar la obligación tributaria y las de percepción del crédito tributario.

La base de su estructura se encuentra también definida en el título III. La máxima autoridad del organismo es el Director Provincial de Rentas, quien ejercerá su representación frente a los poderes públicos, los contribuyentes y los terceros. El Director puede delegar sus facultades en forma general o especial a otros funcionarios que posean un cargo no inferior al de Subdirector, Gerente o similar, con competencia en la materia.

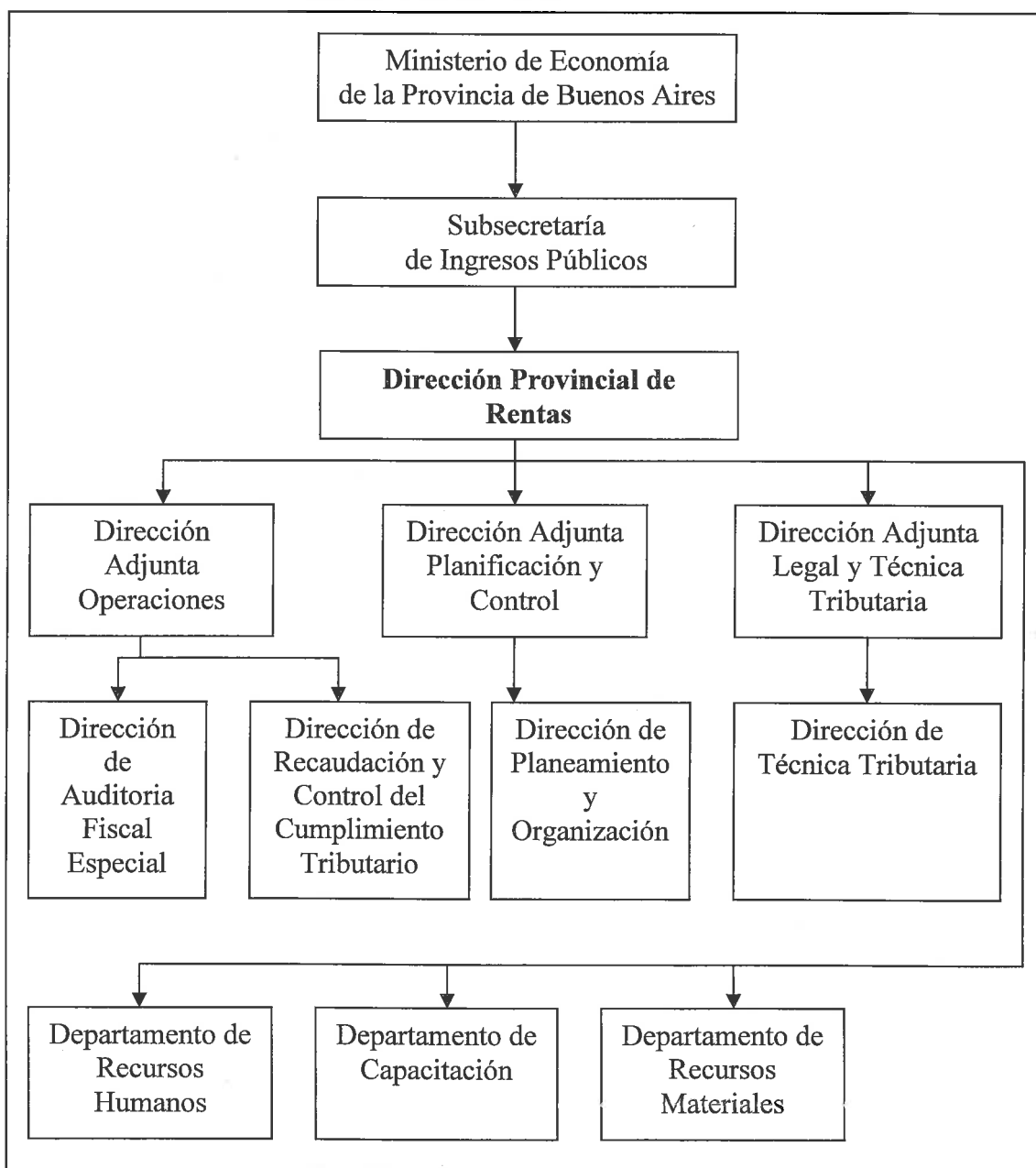
En su gestión, el Director General es secundado por tres directores adjuntos, los cuales lo reemplazarán en sus funciones y atribuciones en caso de ausencia o impedimento y de acuerdo al orden de prelación que éste establezca.

¹⁹ Carlos M. GIULIANI FONROUGE y Susana C. NAVARRINE, **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires**, Buenos Aires, Depalma, 1980, Pág. 21.

Los Directores Adjuntos poseen el ejercicio de las funciones relativas a:

- Planificación y Control
- Operaciones
- Legal y Técnica

En el ámbito de la estructura organizacional provincial, la Dirección Provincial de Rentas se constituye como un organismo dependiente de la Subsecretaría de Ingresos Públicos, la cual a su vez depende del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.²⁰



²⁰ Ver ANEXO II

2.3. Sujeto Pasivo de la Obligación Fiscal

Quienes poseen la obligación de dar cumplimiento a la obligación fiscal que surge del Código son los contribuyentes o sus herederos, conforme a las disposiciones de Código Civil, y los responsables y terceros.

En términos genéricos el contribuyente es la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación.

De acuerdo a lo establecido en el art. 15 del mismo código se considera contribuyente a:

"... las personas de existencia visible, capaces o incapaces, las sucesiones indivisas, las personas jurídicas, las sociedades, asociaciones y entidades, con o sin personería jurídica que realicen los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que las normas fiscales consideren causales del nacimiento de la obligación tributaria."

Los responsables son aquellos que sin tener el carácter de contribuyentes deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.²¹

2.4. Determinación de las Obligaciones Fiscales

2.4.1. Deber Formal del Contribuyente - Declaración Jurada

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, al igual que la legislación nacional, adopta el sistema de "autoliquidación de impuestos", es decir, el propio sujeto obligado es quien da a conocer su situación fiscal mediante declaraciones juradas.

Giuliani Fonrouge y Navarrine critican la expresión legal referida a que la determinación de la obligaciones fiscales "se efectuará sobre la base de declaraciones juradas", por cuanto dicha expresión induce a error en cuanto a los alcances del acto, dado que la determinación se efectúa mediante declaraciones juradas y no "sobre la base", lo cual equivale a sostener que

²¹ Carlos María FOLCO, ob. cit., Pág. 12.

tales declaraciones tienen efecto declarativo y de índole formal y no es el acto constitutivo de la obligación tributaria.²²

Como se mencionó anteriormente la declaración jurada es un deber formal, una obligación que el contribuyente tiene para con el organismo recaudador.

Su incumplimiento no lesiona económicamente al estado, pero dificulta o impide el accionar fiscal dirigido a la verificación de ocurrencia del hecho imponible y la fiscalización de las obligaciones tributarias.

Es una obligación accesoria a la obligación tributaria material.

El bien jurídico tutelado o protegido es la Administración Tributaria provincial, incriminándose incumplimientos al deber de colaboración con la Dirección Provincial de Rentas mediante la violación de aquellos deberes formales establecidos por el Código y las reglamentaciones fiscales, con el objeto de permitir o facilitar la recaudación, fiscalización y determinación de tributos.²³

Dentro del Código Fiscal, el deber formal mencionado se establece en su parte general (art. 29 inc. a), para los casos en que sea dispuesto.

En relación al impuesto a los ingresos brutos en particular, la disposición a que se refiere el art. 29 se encuentra plasmada en la parte especial del mismo Código, en su art. 169.

La declaración jurada o la liquidación que efectúe la Autoridad de Aplicación en base a los datos aportados por el contribuyente o responsable, están sujetos a verificación administrativa. El monto que resulte de ellas no puede ser reducido por correcciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración o liquidación de la misma.

²² Carlos M. GIULIANI FONROUGE y Susana C. NAVARRINE, **Procedimiento Tributario**, Depalma, Bs.As., 1979, Pág. 94.

²³ Carlos María FOLCO, ob. cit., Pág. 21.

2.4.2. Determinación de oficio

El mecanismo de liquidación por parte del Fisco provincial, tiene tres variantes:

- Liquidación administrativa, efectuada sobre la base de los datos aportados por el propio contribuyente o responsable.
- Pago provisorio de anticipos fiscales vencidos, a cuenta del gravamen que en definitiva se deba abonar.
- Determinación de oficio, sobre base cierta o presunta.²⁴

La facultad del Fisco provincial de realizar la determinación de oficio en los casos procedentes surge del art. 36 del Código Fiscal a través de la siguiente redacción:

"La Autoridad de Aplicación podrá verificar las declaraciones juradas y los datos que el contribuyente o responsable hubiere aportado para las liquidaciones administrativas, a fin de comprobar su exactitud.

*Quando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta, por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales o en el caso de liquidación administrativa mencionada en el artículo 34°, la Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación fiscal, sobre base cierta o presunta."*²⁵

La distinción que aparece en la segunda parte de este artículo fue incluida en el t.o.1974, dando lugar al nacimiento de las determinaciones presuntivas. Su origen se reconoce en la ley aplicable en el orden nacional 11.683, que incluyó la referida diferenciación en el año1966.

Posteriormente los dos métodos determinativos fueron considerados en forma independiente, estableciéndose un artículo propio para cada uno ellos.

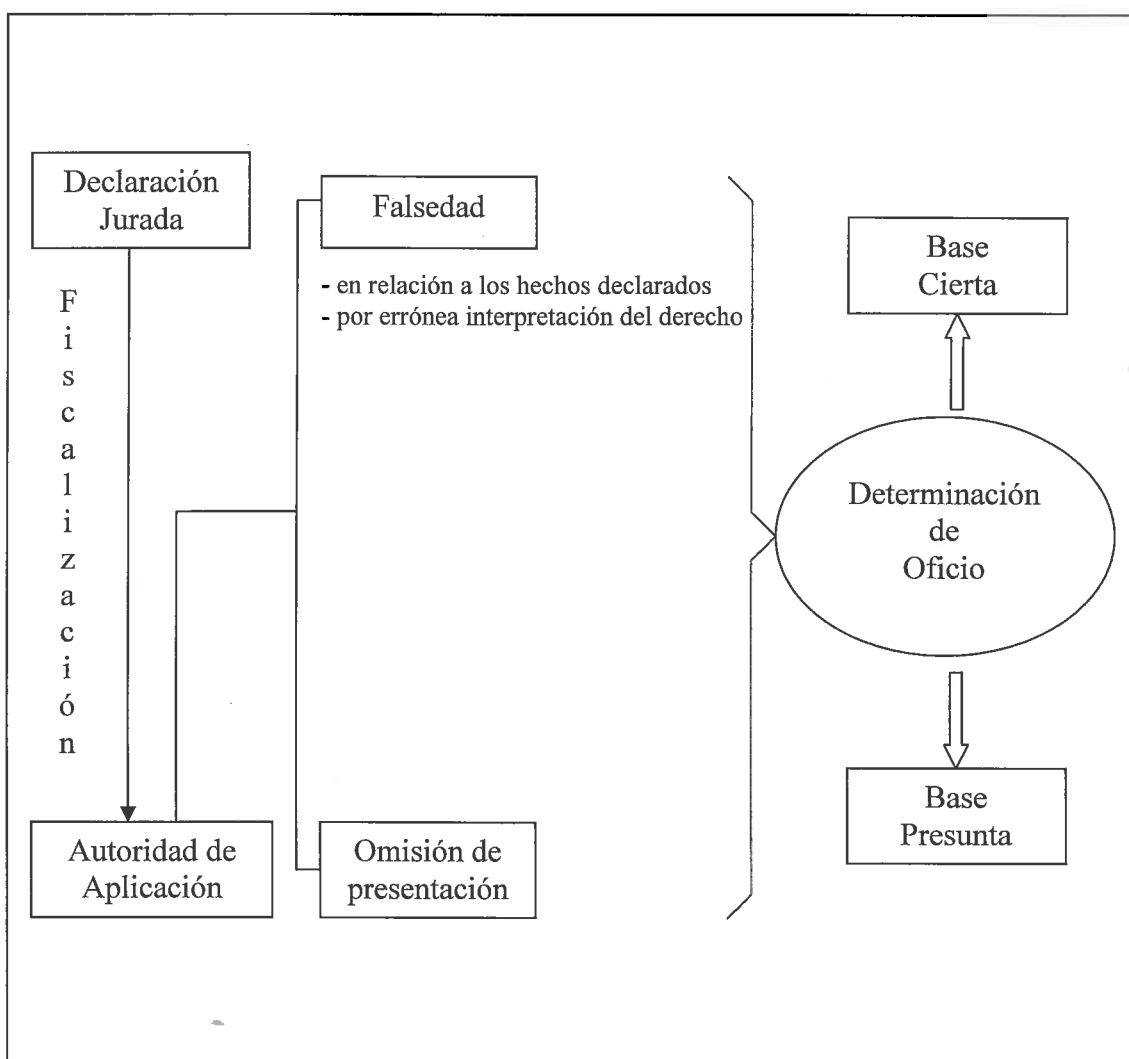
Conforme a la redacción del artículo, cuando la declaración jurada presentada por el contribuyente es impugnada por falsedad, independientemente del motivo que la provoca, queda abierta la posibilidad

²⁴ Carlos María FOLCO, ob. cit., Pág. 28.

²⁵ **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires**, art. 36, Título VIII.

de la aplicación de una determinación de oficio. El mismo criterio es aplicable en el orden nacional en relación a los impuestos cuya recaudación le corresponde efectuar. En este sentido se ha expresado la Corte Suprema de Justicia de la Nación a través del siguiente fallo jurisprudencial:

"...tal estimación se practicará, no solamente en el caso de falta de presentación de las declaraciones juradas, sino también cuando las presentadas resulten impugnables, situación ésta que es la que surge de las actuaciones aludidas como ha tenido oportunidad de resolverlo el Tribunal."²⁶



²⁶ Corte Sup. Just. Nac., "Minetti, Juan (su cesión).", 28/05/1957.

2.4.2.1 Determinación de Oficio sobre Base Cierta

Los casos en que debe ser aplicado el método cierto de determinación surge del art. 37 de la norma provincial:

*"La determinación de oficio se practicará sobre base cierta cuando el contribuyente o los responsables suministren a la Autoridad de Aplicación todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imposables o cuando las normas fiscales establezcan taxativamente los hechos y circunstancias que la Autoridad de Aplicación debe tener en cuenta a los fines de la determinación."*²⁷

Al realizar una evaluación de éste artículo surge que la determinación de oficio sobre base cierta es el principio general a aplicar y la determinación sobre base presunta tiene carácter subsidiario, es decir que procede cuando no se cumplen las condiciones requeridas.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires a afirmado este principio general a través de numerosos fallos, como por ejemplo los siguientes:

*" Que atenta la minuciosidad del informe producido y la falta de objeción alguna al mismo por las partes, esta Alzada arriba a la convicción que el contribuyente lleva su contabilidad en legal forma. Consecuentemente, no se dan en el caso los presupuestos que habilitan la determinación sobre base presunta, debiéndose recordar al respecto que la regla es y debe ser la determinación sobre base cierta, o sea, del conocimiento directo de la materia imponible; solo en el caso de no ser posible, puede acudirse a la determinación presuntiva."*²⁸

*"La determinación presuntiva no está librada a un criterio discrecional, sino que depende de las circunstancias que permitan aplicar aquella vía excepcional. La regla es y debe ser la de la determinación cierta, esto es, la del conocimiento directo de la materia imponible. Sólo en el caso de no ser posible, puede acudirse a la determinación presuntiva."*²⁹

En el orden nacional la procedencia de uno u otro método importa la aplicación de las mismas consideraciones:

"En el peculiar sistema de determinación de la obligación tributaria en nuestro sistema positivo, la estimación de oficio constituye la

²⁷ Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, art. 37, Título VIII.

²⁸ Tribunal Fiscal Apel. Bs. As., "Medin, Héctor Juan Carlos", 11/02/1999.

²⁹ Tribunal Fiscal Apel. Bs. As., "De Fabio, Carlos A. Y Palmieri, Roque Ramón", 31/05/1990

*alternativa supletoria de la determinación de oficio sobre base cierta, fijando la ley de procedimiento tributario un orden de prelación cronológico, ya que sólo procede en aquellos casos en que la existencia de elementos de registración contable con notorias deficiencias, documentación que no resulte fehaciente o insuficiencias de diversa índole, torne imposible la apreciación inmediata de los hechos y bases imponibles, debiendo la administración agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y, recién frente a los supuestos indicados, recurrir al método indiciario, que es excepcional y subsidiario. En ese contexto y analizadas las pruebas producidas, se revocó el acto determinativo, toda vez que el juez administrativo no justificó la circunstancia de recurrir a la estimación de oficio sobre base presunta, no habiendo acreditado al menos "prima facie" el soporte fáctico que le autoriza a prescindir de la documentación y registros de la actora, para poder acudir al método estimativo."*³⁰

La calidad del tipo de determinación que se efectúe no dependerá de una decisión caprichosa de la autoridad de aplicación.

En tal sentido se ha expresado el Tribunal Fiscal cuando dijo:

*"... la alternativa entre determinación cierta y presuntiva no está librada al criterio discrecional de la Administración, sino que depende de una comprobación sobre la posibilidad o imposibilidad de efectuar la determinación cierta. La regla es y deber ser determinación cierta, o sea del conocimiento directo de la materia imponible, no es una elección discrecional que la ley acuerde a la Dirección para determinar en una u otra forma."*³¹

*"En tal sentido esta Alzada tiene dicho reiteradamente que la facultad que el Código de la materia concede a la Autoridad de Aplicación para dictar determinaciones impositivas sobre base presunta no puede interpretarse con el sentido de que tales determinaciones pueden hacerse en forma arbitraria o caprichosa. Al contrario, en esos supuestos, las determinaciones impositivas que se dicten deben estar abonadas por hechos o circunstancias suficientes como para llevar al ánimo de su juzgador la impresión de su veracidad"*³²

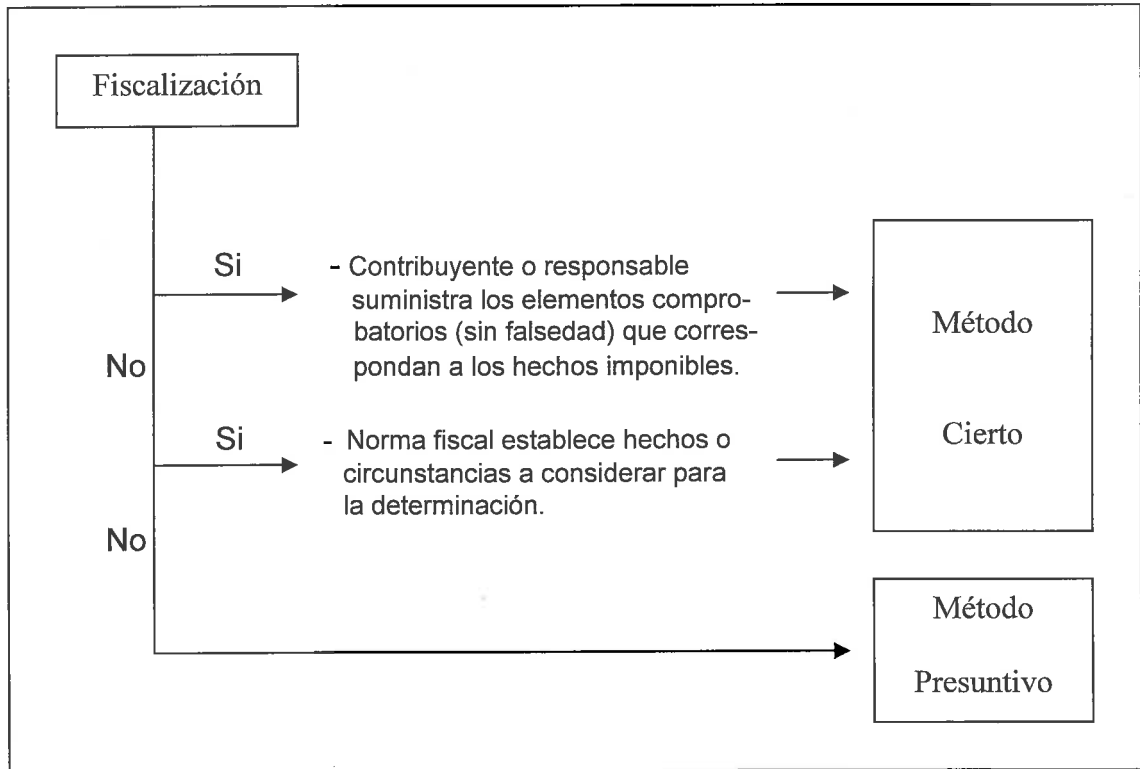
Cuando el Tribunal Fiscal se refiere "al ánimo del legislador" se evidencia el inconveniente propio de la aplicación de la norma, para lo cual debe emplearse un criterio subjetivo, ya que el ánimo es propio de la persona, "del

³⁰ Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A, "Gus Mig SRL", 23/04/2003.

³¹ Tribunal Fiscal Apel. Bs. As., "Scalona, Miguel Angel", 03/04/1997.

³² Tribunal Fiscal Apel. Bs. As., "Gaynor, Tomás Alberto", 10/08/1995.

juzgador". El funcionario reunirá y evaluará los elementos que considere suficientes para formarse su opinión.



2.4.2.2. Determinación de Oficio sobre Base Presunta

Como se indicó anteriormente este método de determinación procede cuando no es aplicable aquel que toma en consideración base cierta.

Antes de profundizar el análisis importa definir que involucra una presunción, para comprender adecuadamente la implicancia del empleo de este método determinativo.

Se puede afirmar que una presunción implica inferir hechos desconocidos, partiendo de otros hechos conocidos.

La presunción es el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado.³³

³³ Carlos María FOLCO, ob. cit., Pág. 29.

Debe tenerse en cuenta que las presunciones legales, admitan o no prueba en contrario, son instrumentos delicadísimos del orden jurídico y no pueden interpretarse y aplicarse sino con una gran prudencia y sentido de equidad.

En relación a la utilización práctica del método, Díaz ha enfatizado que en la aplicación de las presunciones deben observarse los requisitos de precisión, seriedad y concordancia.³⁴

Esta afirmación es muy acertada y debe entenderse aplicable a dos momentos que importan su puesta en práctica; la definición de su procedencia y la determinación de sus cuantías.

El contenido del actual artículo 38 del Código Fiscal, referido a la determinación presuntiva, ha visto modificada su redacción a través de los años con la incorporación de un mayor grado de detalle hasta llegar al texto que hoy se encuentra vigente.

El hecho de que su redacción alcanzara la gran extensión que hoy presenta, denota la complejidad de su aplicación y las controversias que puede generar.

Es por ello que los legisladores han llegado a describir situaciones específicas y de que manera debe proceder la Autoridad de Aplicación en diferentes situaciones.

Su contenido comienza estableciendo la procedencia de su aplicación en términos generales, reafirmando su carácter subsidiario del método sobre base cierta. Luego refiere algunos aspectos que deben ser considerados como indicios presuntivos y establece mecanismos procedimentales para algunas situaciones.

A continuación se analizará el contenido del referido artículo:

“Cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el artículo anterior, la Autoridad de Aplicación practicará la determinación de oficio sobre base presunta, considerando todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión con las normas fiscales, se conceptúen como

³⁴ Vicente Oscar DIAZ, "La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible, en: **Rev. La Información**, (1999), Pág.805.

*hecho imponible y permitan inducir en el caso particular la procedencia y el monto del gravamen.*³⁵

Dentro de la jurisprudencia judicial se puede citar el siguiente fallo que corresponde a una situación en la que el contribuyente no poseía los elementos probatorios que respaldaran la exactitud de los datos volcados en la declaración jurada presentada, motivo por el cual correspondió aplicarle una determinación de oficio sobre base presunta:

*“Si el contribuyente carece de elementos probatorios de la exactitud de sus declaraciones juradas, está justificado que la Dirección haya procedido sobre base presunta a establecer los ingresos del contribuyente.”*³⁶

Continuando con el análisis del artículo 38:

*“La determinación de oficio sobre base presunta se efectuará también cuando de hechos conocidos se presuma que hubiera habido hechos imposables y su posible magnitud, por los cuales se hubiere omitido el pago de los impuestos.”*³⁷

Hasta esta parte, la redacción del artículo indica que procede efectuar por indicios la determinación del hecho generador de la obligación, en dos situaciones:

- 1) Cuando no se cumplan las condiciones expuestas en el artículo 37, es decir, cuando el contribuyente o responsable no aporte los elementos necesarios a tal efecto o si no hay normas taxativas en el Código;
- 2) Cuando por hechos conocidos se presume una obligación superior a la declarada.

“Para efectuar la determinación de oficio sobre base presunta podrán servir como indicio: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y/o ventas de otros períodos fiscales, el monto de las compras, utilidades, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquellos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del

³⁵ **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires**, art. 38, Título VIII.

³⁶ Tribunal Fiscal Apel. Bs. As., *“Ruspil, Miguel Angel”*, 13/06/1972.

³⁷ **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires**, art. 38, Título VIII.

*contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Autoridad de Aplicación o que deberán proporcionarle los agentes de retención, Cámaras de Comercio o Industria, Bancos, Asociaciones Gremiales, Entidades Públicas o Privadas, o cualquier otra persona que posea información útil al respecto, relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación de los hechos imposables.*³⁸

En este párrafo se indica aquellos hechos o aspectos que serán tenidos en cuenta por la Autoridad de Aplicación para ser considerados como indicios que fundamenten la presunción de la existencia de otros hechos no denunciados que importen la omisión en la declaración de la materia gravada.

La enumeración de los indicios que se indican en el artículo es meramente enunciativa permitiéndose la admisibilidad de otros no indicados expresamente, pero que en virtud de su relación con el hecho fiscalizado proporcionan a la actividad fiscalizadora un elemento sustentatorio del hecho que se intenta demostrar. En este sentido se ha expresado la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires:

*“A los fines de la determinación impositiva sobre base presunta, el código de la materia no regula taxativamente los hechos y circunstancias permitidos de evaluar sino que, en general reconoce validez a aquellos que, por su vinculación o conexión con las normas fiscales, se conceptúan como hechos imposables y permiten inducir en el caso particular la procedencia y el monto del gravamen.*³⁹

En relación al carácter enunciativo de los indicios manifiestos en la norma fiscal se sigue el mismo criterio aplicable en el orden nacional:

*“Las presunciones enumeradas en el artículo 25 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) son simplemente enunciativas.*⁴⁰

La valoración de los indicios corresponde al momento más crítico en la actividad fiscalizadora en relación a la aplicación de este método, porque es definitorio en la procedencia o no de la determinación.

³⁸ **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires**, art. 38, Título VIII.

³⁹ Sup. Corte Just. Bs. As., "*Ghichon, Roberto E.*", 13/08/1985.

⁴⁰ Tribunal Fiscal de la Nación – Sala C, "*Díaz Cano, Marcelo H.*", 16/02/1984.

El funcionario, en virtud de la apreciación y valoración lógica que haga de los indicios que reúna, se formará una opinión. Sobre la base de esta opinión quedará fundamentada la presunción, que implicará la aplicación de la determinación sobre base presunta, en su caso.

Siendo este el momento más importante en la aplicación del procedimiento, por la consecuencia que implica, se observa que su desenlace se encuentra sujeto a la opinión, basada en una valoración, que es propia de un sujeto, que puede no haber tomado conocimiento de otros hechos que de haberlos conocido pudieron haber cambiado el sentido de su opinión.

El juzgador evaluará y definirá la importancia relativa de los indicios que logre reunir.

“A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que:

a) Para el impuesto sobre los Ingresos Brutos, las diferencias físicas del inventario de mercaderías comprobadas por la Autoridad de Aplicación, cualitativamente representan:

1. Montos de ingreso gravado omitido, mediante la aplicación del siguiente procedimiento: si el inventario constatado por la fiscalización fuera superior al declarado, la diferencia resultante se considerará como utilidad bruta omitida del período fiscal cerrado inmediato anterior a aquel en que se verifiquen tales diferencias y que se corresponden con ventas o ingresos omitidos del mismo período.

A fin de determinar las ventas o ingresos omitidos citados precedentemente, se multiplicará la suma que representa la utilidad bruta omitida por el coeficiente que resulte de dividir las ventas declaradas por el obligado sobre la utilidad bruta declarada, perteneciente al período fiscal cerrado inmediato anterior y que conste en sus declaraciones juradas impositivas o que surjan de otros elementos de juicio, a falta de aquéllas.

b) Ante la comprobación de omisión de contabilizar, registrar o declarar:

1. Ventas o ingresos, el monto detectado se considerará para la base imponible en el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

2. Compras, determinado el monto de las mismas, se considerarán ventas omitidas el monto resultante de adicionar a las compras omitidas el porcentaje de utilidad bruta sobre compras declaradas por el obligado en

sus declaraciones juradas impositivas y otros elementos de juicio a falta de aquéllas, del ejercicio.

3. Gastos. Se considerará que el monto omitido y comprobado, representa utilidad bruta omitida del período fiscal al que pertenezcan los gastos y que se corresponden con ventas o ingresos omitidos del mismo período.

A fin de determinar las ventas o ingresos omitidos citados precedentemente, se aplicará el procedimiento establecido en el segundo párrafo del apartado primero del inciso anterior.”⁴¹

Esta parte del artículo fue aplicada en el caso que se presenta a continuación y fue ratificada su procedencia por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires. Su procedencia correspondía en virtud de la inexistencia en poder del contribuyente de los elementos comprobatorios de los datos volcados en las declaraciones juradas

“Además, resulta lícito que para la determinación de los ingresos brutos presuntos, la Dirección haya tomado en consideración los gastos y utilidades del ejercicio anterior y aplicado a su importe el coeficiente de utilidad que para negocios del ramo del contribuyente tiene establecido con carácter general en base a cálculos y experiencias estadísticas.”⁴²

“c) Para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios o de cualquier otra operación controlada por la Dirección Provincial de Rentas, en no menos de diez (10) días continuos o alternados, fraccionados en dos períodos de cinco (5) días cada uno, con un intervalo entre ellos que no podrá ser inferior a siete (7) días de un período, multiplicado por el total de días hábiles comerciales, representan las ventas, prestaciones de servicios u operaciones presuntas del contribuyente o responsable bajo control, durante ese período.

Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, el promedio de ventas, prestaciones de servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo período, a condición de que se haya tenido debidamente en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate.

La diferencia de ventas, prestaciones de servicios u operaciones detectadas en ese período entre las declaradas o registradas y las ajustadas impositivamente, se considerarán ventas, prestaciones de

⁴¹ **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires**, art. 38, Título VIII.

⁴² Tribunal Fiscal Apel. Bs. As., "Ruspil, Miguel Angel", 13/06/1972.

*servicios u operaciones gravadas o exentas en el impuesto en la misma proporción que tengan las que hubieran sido declaradas o registradas en cada uno de los períodos del ejercicio comercial anterior.*⁴³

En esta última parte del artículo se establecen aspectos procedimentales de cálculo para definir la cuantía de la presunción formada en una etapa anterior.

Este segundo momento dentro de la aplicación del método podría ser considerado como una segunda presunción dentro del mismo, que importa la determinación del *quantum*, para lo cual el Código ya no deja librado a la apreciación del sujeto su definición, sino que establece mecanismos propios aplicables en distintas situaciones, convirtiéndola entonces en una presunción legal.

Como surge del análisis efectuado, la aplicación de este método poco tiene de sencillo y la misma puede dar lugar a un gran cúmulo de controversias, sobre todo para aquellos casos en que los elementos de prueba que reúna el juzgador puedan dar lugar a diversas interpretaciones y volcarse por una u otra dependa de muy poco. Por ello, la fundamentación sobre la procedencia de la determinación sobre base presunta que se efectúe debe poseer todos los elementos necesarios para hacerla indubitable.

2.4.2.2.1. Fundamentación de la presunción

Si bien la Autoridad de Aplicación está facultada para aplicar el procedimiento de la determinación con base presunta, en las situaciones enunciadas en el punto anterior, ello no significa que dicha repartición quede relevada de justificar el procedimiento seguido para establecer los ingresos, ni menos aún, recurrir a elementos manifiestamente ajenos a la actividad del contribuyente; así por ejemplo, si se dedica a la reparación de radiadores, no puede aplicarse un coeficiente que nada tiene que ver con ello; si se dedica a la reparación de automotores, no puede aplicársele el coeficiente para

⁴³ Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, art. 38, Título VIII.

fotografía; pero en cambio puede recurrir al tratamiento más gravoso mientras no se aporten elementos en contrario. En verdad corresponde aplicar coeficientes razonablemente elaborados por la Autoridad de Aplicación o tablas estadísticas preparadas por aquella.⁴⁴

En resumen, las facultades del fisco en esta forma de determinación de la obligación no son ilimitadas, debiendo proceder con razonabilidad y discreción según las características de cada caso en particular, con el fin de evitar que la determinación de oficio practicada sea declarada nula por arbitraria.

El principio de razonabilidad debe estar siempre presente al momento de definir la procedencia y aplicación del método presuntivo. La necesidad del cumplimiento de este requisito es reafirmado por intermedio de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal provincial:

“La estimación efectuada, en cuanto se apoya en hechos y circunstancias conocidas y se ajusta a índices claramente precisados para calcular los ingresos del contribuyente, deviene fundada, resulta de tal modo, que el principio de razonabilidad que debe nutrir el acto no ha sido vulnerado.”⁴⁵

El mismo tribunal puso de manifiesto que también es necesario que se indique de manera clara y precisa la forma en que se lleva adelante el cálculo de la base imponible para la determinación del ajuste basado en una presunción, para que la misma no sea atacada por nulidad.

Ni en oportunidad de efectuar el ajuste original de la resolución administrativa, ni con motivo de las posteriores inspecciones, se suministraron datos ni explicación alguna acerca del método empleado por los funcionarios actuantes para obtener los ingresos brutos de la empresa mencionada. Ello lleva a la conclusión de que la determinación practicada carece de toda fundamentación fáctica y legal, transgrede abiertamente las normas fiscales que reglan el procedimiento para la determinación sobre base presunta y aparece así viciada de nulidad.”⁴⁶

⁴⁴ Carlos M. GIULIANI FONROUGE y Susana C. NAVARRINE, **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires**, Buenos Aires, Depalma, 1980, Pág. 71.

⁴⁵ Tribunal Fiscal Apel. Bs. As., *"Bigne, Alberto Francisco"*, 20/11/1990.

⁴⁶ Tribunal Fiscal Apel. Bs. As., *"Intillia, Luis"*, 19/03/1974.

El Tribunal Fiscal de la Nación también ha establecido basta jurisprudencia en este sentido, reafirmando la necesidad de que las presunciones sobre la base de las cuales se realizan las estimaciones deben ser precisas, concordantes y guardar razonabilidad en relación al hecho que se busca acreditar:

*"La estimación requiere para su eficacia la concurrencia de una serie de circunstancias que, analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método presuntivo guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados; y la naturaleza de las presunciones exige que sean graves, precisas y concordantes, es decir, que la reconstrucción de la materia imponible guarde relación unívoca entre el dato empírico y el resultado impositivo que de él se deriva."*⁴⁷

"Las presunciones legales constituyen 'simples reglas que determinan la existencia de una realidad no probada, y su particular característica consiste en dispensar de la prueba específica del hecho desconocido a aquellos sujetos en cuyo favor son establecidas', sin que ello traduzca como consecuencia considerar ese hecho probado, 'sino consentir -por especiales razones- ciertos efectos, aunque no estén probados los hechos que las presuponen'".

*Y si bien no cabe construir una doctrina general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, tampoco puede descartarse "ab initio" la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por legislador para establecerlos. De allí que, en todo caso, "su validez dependerá de que su uso guarde una razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa" (doc. Sala II del Fuero, "in re" "Verón, Teresa Argelia", del 13/4/1993).*⁴⁸

"Toda estimación significa valorar con criterio interpretativo los hechos que deben ser tenidos en cuenta; que la existencia y medida del hecho imponible deben resultar de circunstancias fundadas; que la elección de los diversos indicios que deben servir de base, así como también el procedimiento racional y objetivo para las estimaciones de oficio, no implican autorizar decisiones discrecionales; y que la estructura

⁴⁷ Tribunal Fiscal de la Nación – Sala B, "Seda SAIC", 22/08/1988.

⁴⁸ Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A, "Casado, Abel y Casado, María Teresa S.H.", 07/05/1993.

lógica que debe resultar de una determinación fundada no puede ser contradictoria ni apoyarse en cualquier indicio, pues el que se elija debe ser un indicio representativo para el caso particular, el método debe ser adecuado y resultar congruente en sus resultados.”⁴⁹

2.4.3. Liquidaciones de Inspectores. Vista

Las liquidaciones y actuaciones que efectúen los inspectores no constituyen una determinación administrativa. Esta función se encuentra vedada a la Autoridad de Aplicación, a través de los respectivos jueces administrativos.

Estos últimos serán los encargados de evaluar si corresponde en cada caso, imponer al contribuyente o responsable la determinación administrativa y cuantificar el monto de la misma, tomando en consideración para ello las actuaciones efectuadas por los inspectores.

De las diferencias encontradas, se debe correr traslado al contribuyente, para que en el término improrrogable de cinco días, manifieste en forma expresa su conformidad o disconformidad.

En el caso en que el contribuyente o responsable preste conformidad a los ajustes practicados, no será necesario efectuar la determinación administrativa por la parte que hubiera consentido.

Con posterioridad a la vista pueden proceder modificaciones de ajustes en algunas situaciones de acuerdo a lo establecido por informe de la Dirección Técnica Tributaria:

“... Toda actividad que realice la Dirección Provincial de Rentas, con anterioridad a la resolución administrativa, no es vinculante. Ello así dado que todo el accionar del organismo en esa etapa tiende exclusivamente a constatar el estado fiscal de sujeto, no concretándose en ella una situación contenciosa al no haberse dictado aún el acto administrativo idóneo (resolución) que determine fehacientemente y jurídicamente aquel estado...”⁵⁰

⁴⁹ Tribunal Fiscal de la Nación, "Parello, Enrique", 27/08/1962.

⁵⁰ Dirección Técnica Tributaria. D.P.R. de la Pcia. de Buenos Aires, **Informe 19/90**, La Plata, 12/02/1990.

“...consecuentemente y mientras no se dicte la resolución determinativa, que la que traba la litis, el ajuste practicado y dado en “vista” puede ser modificado sin importar cual fuere la causa de esa alteración...”⁵¹

Habiéndose dictado la resolución administrativa que determine el estado fiscal del sujeto, no corresponde en principio la procedencia de modificación alguna. Pero existe en realidad una vía, conforme lo establece el informe 107/95 de la Dirección Técnica Tributaria, para intentar lograr introducir modificaciones con posterioridad a este acto, cuando la situación encaje en alguno de los supuestos excepcionales de revisión de cosa juzgada contempladas en Código Fiscal.

“...Las resoluciones pueden ser modificadas o revocadas por los funcionarios antes de su notificación: una vez firme, los actos solo pueden ser modificados mediante los supuestos excepcionales de revisión de la cosa juzgada (art. 41 inciso a y b) del Código fiscal T.O. 1994 y art 118 cit. De la ley procedimientos Administrativos...”⁵²

Estas serían circunstancias de excepción para casos específicos, no correspondiendo en principio modificación en las determinaciones efectuadas respecto de las cuales hubiera transcurrido el plazo previsto en la norma desde la notificación al contribuyente, debido a que las mismas adquieren carácter de cosa juzgada.

“Una vez practicada la determinación impositiva y notificada al contribuyente, transcurrido el plazo normativamente previsto para que sea recurrida, la misma ha quedado firme y por tanto ha entrado en autoridad de cosa juzgada. En consecuencia, dado que no se ha invocado ninguna de las causas establecidas en el último párrafo del artículo 29 del Código Fiscal, no se dan los supuestos que pudieran autorizar a la Dirección a modificar ese pronunciamiento.”⁵³

Como se ha indicado arriba, luego de transcurrido el plazo de la vista en relación a las liquidaciones practicadas al contribuyente por parte de los funcionarios del organismo fiscal, la determinación tiene carácter de cosa juzgada y culmina el proceso determinativo en sí mismo, en lo que se refiere a su procedimiento y aplicación, materia objeto del presente trabajo.

⁵¹ Ibid.

⁵² Dirección Técnica Tributaria. D.P.R. de la Pcia. de Buenos Aires, **Informe 107/95**, La Plata, 26/06/1995.

2.5. Avasallamiento de los derechos del contribuyente en la aplicación de las determinaciones de oficio – Jurisprudencia sustentatoria

Con el ánimo de validar la hipótesis planteada en este trabajo se citarán a continuación una serie de fallos jurisprudenciales en virtud de los cuales se pone de manifiesto el abuso, en retiradas oportunistas, por parte de la autoridad de aplicación al momento de practicar determinaciones de oficio.

Esta situación no solo se produce en el ámbito de los impuestos provinciales, sino también en relación a los impuestos nacionales, los cuales en cuanto a las determinaciones poseen una estructura muy similar.

En primer lugar se citará un caso de jurisprudencia judicial en el cual la determinación presuntiva fue realizada aplicando un criterio discrecional y de manera caprichosa, lo cual fue advertido por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, estableciendo la nulidad de la determinación.

“La facultad de la Dirección de efectuar determinaciones impositivas sobre base presunta, no significa que tal determinación pueda hacerse en forma caprichosa o arbitraria. Antes bien, debe estar abonada por hechos y circunstancias suficientes para llevar al ánimo del juzgador la impresión de certeza acerca de su veracidad.

Por lo tanto, cuando la determinación ha sido hecha en forma discrecional y caprichosa, desde que no está fundada en datos o elementos de juicio convincentes acerca de su verosimilitud, carece de fundamentación y resulta, en consecuencia, viciada de nulidad.”⁵⁴

El juzgador no habiendo reunido los elementos suficientes que conformen los indicios necesarios para fundamentar la presunción, practicó la determinación de oficio al contribuyente.

Los derechos de éste se vieron vulnerados por la aplicación de un criterio subjetivo discrecional, configurándose el abuso del poder fiscal.

⁵³ Tribunal Fiscal Apel. Bs. As., “Dubourg y Orsi”, 17/10/1972.

⁵⁴ Tribunal Fiscal Apel. Bs. As., “Salomón, Salvador”, 05/09/1972.

La resolución determinativa, como se mencionó en el punto 2.4.2.2.1, debe encontrarse debidamente fundada para que no se encuentre viciada de nulidad.

Existen situaciones en que las presunciones sobre las que se basa una determinación son erróneas y generan para el contribuyente la obligación de pagar el importe de un impuesto que no corresponde, conformándose nuevamente la violación a los derechos del obligado a ingresarlo.

El fallo citado a continuación pertenece a un caso de jurisdicción nacional que corresponde a una determinación relacionada con el impuesto a las ganancias, en el que se le había practicado al contribuyente un ajuste presuntivo, basado en una valoración equivocada.

“Si no existe capacidad de ahorro, no se da el fundamento para que nazca el hecho gravado (ahorro obligatorio). Queda abierta la posibilidad de probar que la capacidad de ahorro presumida es distinta de la real. Corresponde en consecuencia descalificar la determinación de oficio practicada, si se encuentra acreditado que al final del período base de la declaración de ganancias presentada al comienzo del período en cuestión, la firma recurrente registró renta negativa propia, es decir, un quebranto no acumulado.”⁵⁵

Como se mencionó anteriormente, el problema se plantea cuando el funcionario del ente recaudador encargado de ejercer la función fiscalizadora no realiza su tarea con seriedad, prudencia y precisión. La presunción, más allá de ser subjetiva, no se “alimenta” con los indicios necesarios y suficientes para fundamentarla adecuadamente.

También dentro del orden nacional, a través del siguiente fallo, se pone manifiesto que existen casos en los cuales se han basado presunciones en intuiciones, lo cual evidencia el riesgo que corren los contribuyentes frente a las determinaciones sobre base presunta.

Habiéndose acreditado la iniciación de juicio ejecutivo respecto de los cheques rechazados, se demuestra que sus importes no ingresaron efectivamente en la cuenta bancaria de los actores, razón por la cual no pueden ser computados a los fines de determinar su obligación tributaria. Si bien el Fisco puede utilizar presunciones para determinar la verdadera naturaleza de la situación fiscal del contribuyente, no está

⁵⁵ C.N.Fed. Cont. Adm. – Sala V. Cap.Fed., “Deutz Argentina S.A.”, 20/05/1996.

*autorizado a "intuir" por el hecho de que los cheques no fueron depositados nuevamente, que los mismos habían sido cobrados en efectivo y que por lo tanto los importes en ellos consignados constituían ingresos no declarados.*⁵⁶

El caso que se indica a continuación exterioriza otra situación en que la aplicación del método de determinación presuntivo como consecuencia de su "condimento" subjetivo provoca el avasallamiento del contribuyente. En este caso, por haber sido arbitrariamente elegido el hecho conocido del cual parte la presunción que sustenta el acto determinativo.

*"La determinación sobre base presunta no puede fundarse en datos arbitrariamente elegidos, esto es, aquellos que por su índole no guardan relación con el hecho de que se trate. Tal resulta ser el caso de un contribuyente contador público que, por el ejercicio de su actividad profesional, puede percibir valores ajenos, con lo cual el movimiento de fondos en las cuentas bancarias deja de guardar una relación normal con el hecho que la ley prevé como imponible, lo que no permite que se induzca en el caso particular su existencia y medida."*⁵⁷

La arbitrariedad de la muestra considerada para fundamentar una presunción que concluye con una determinación, constituye otra situación que provoca un abuso del poder de policía tributario y que va en detrimento de los derechos del contribuyente.

En este caso se observa falta de seriedad y cierta negligencia por parte del funcionario del organismo fiscal, ya que no obtiene la suficiencia de los elementos de juicio que permitan obtener la concordancia entre la presumido y la realidad de los hechos.

A continuación se cita un caso en el que se configura la circunstancia planteada y por tal motivo el tribunal falla revocando la resolución determinativa apelada.

"El Fisco realizó una determinación sobre base presunta, para lo cual se consideraron las operaciones de seis días a fin de analizar las ventas realizadas a responsables no inscriptos, consideradas por el contribuyente como ventas a consumidores finales.

⁵⁶ C.N.Fed. Cont. Adm. – Sala IV. Cap.Fed., "Viacava, Ricardo O.", 18/12/2001.

⁵⁷ C.N.Fed. Cont. Adm. – Sala III. Cap.Fed., "Vairolatto, Héctor A.", 12/11/1981.

El TFN destacó que los inspectores, aunque tuvieron la posibilidad de determinar la materia imponible en forma cierta, utilizaron el método presuntivo.

Se puntualizó que el criterio utilizado fue arbitrario, pues una cuestión de volumen de comprobantes y cantidad de tiempo no es motivo suficiente para utilizar un método presuntivo que se aleja de toda realidad económica. En el caso, se relevó una muestra de facturas representativas en un 2,46% del total y se tomaron 6 días del año, lo que representa -sobre 300 días hábiles- sólo un 2%.

En ese orden de ideas, se revocó la resolución apelada”⁵⁸

El fallo que se indica a continuación corresponde a los integrantes de una sociedad de hecho a los cuales se le practicó una determinación de oficio sobre base presunta en relación a operaciones marginales, basando la fundamentación exclusivamente en el análisis de depósitos bancarios. El Fisco no realizó otras constataciones que hubieran sido necesarias para lograr la obtención de los indicios necesarios para hacer indubitable la presunción sobre la cual se basa la determinación.

“El Tribunal Fiscal revocó -por mayoría- la determinación sobre base presunta realizada por el Fisco a una sociedad de hecho que, por lógica consecuencia, no llevaba libros. Para así resolver se señalaron las siguientes irregularidades en las que incurrió el Organismo Fiscalizador: 1) el Fisco debió tomar inventario de los bienes de cambio, en tanto éste es imprescindible para determinar resultados en el impuesto a las ganancias, siendo insuficiente el muestreo realizado sobre los resúmenes bancarios, toda vez que debió hacerse algún seguimiento de los mayores ingresos que debieron haber reportado las supuestas ventas omitidas que originaron el ajuste; 2) que no puede alegar ante el Tribunal que la documentación fue desechada por la imposibilidad de conferírsele fecha cierta, cuando debió haber cotejado con otros elementos de prueba; 3) el dictamen desestimó el valor probatorio de los "mandatos de venta" o "boletos de consignación" por no haber oblado el impuesto de sellos cuando los mismos no se encontraban gravados.

Para concluir, los sentenciantes señalaron que "la confirmación de la responsabilidad de la apelante frente al impuesto al valor agregado se convierte por sí misma en una elaboración de los agentes fiscales con el único propósito visible de generar recaudación”.”⁵⁹

⁵⁸ Tribunal Fiscal de la Nación – Sala C, "Capozucco, Jorge", 27/03/2002.

⁵⁹ Tribunal Fiscal de la Nación – Sala D, "Anselmo, César y Anselmo Alberto Alfredo, SH", 29/12/2000.

Es rescatable la opinión de los sentenciantes del caso arriba expuesto. En muchos casos la inobservancia de los funcionarios de los organismos fiscales sobre requisitos necesarios para dar la adecuada fundamentación de las determinaciones practicadas, obedecen a una necesidad coyuntural de incrementar los ingresos fiscales.

Como se puede observar, las formas en que los derechos de los contribuyentes se ven avasallados a través del ejercicio del poder fiscal por aplicación del método presuntivo de determinación son muy variadas, y por supuesto podrían citarse otras. Pero con lo expuesto hasta el momento queda de manifiesto que las situaciones de abuso se producen, y que el método presuntivo mucho dista de ser perfecto, sobre todo en relación al elemento subjetivo que involucra su aplicación, el cual da lugar a errores interpretativos o tendenciosos.

CONCLUSIONES:

La aplicación del método presuntivo de determinación de oficio nada tiene de sencillo y la misma puede dar lugar a un gran cúmulo de controversias.

Se considera adecuado, que frente a la ausencia de una base de cálculo cierta, cuando no existan registraciones contables y documentación relativa a las operaciones del contribuyente, deba recurrirse a una presunción o una estimación basada en la conjunción de análisis estadísticos y fórmulas matemáticas que permitan determinar la cuantía de una obligación que se hubiera omitido cumplir.

Vale decir, que la determinación del importe que surja de la aplicación de este método, aunque pueda ser discutible en casos particulares, no genera por su naturaleza mayores inconvenientes.

Por el contrario, estos pueden producirse en una etapa previa a la referida en el párrafo anterior, y es justamente éste el punto cuestionable del método presuntivo de determinación de oficio y que puede dar lugar al abuso por parte de la autoridad de aplicación en su utilización.

Este momento, el más crítico en la actividad fiscalizadora en relación a la aplicación de este método, es el que corresponde a la definición de sus procedencia.

Siendo este el momento más importante en la aplicación del procedimiento, por la consecuencia que implica, se observa que su desenlace se encuentra sujeto a la opinión, basada en una valoración, que es propia de un sujeto. El juzgador será quien defina la importancia relativa de los indicios que logre reunir para formarse una opinión. Sobre la base de esta opinión quedará fundamentada la presunción, que implicará la aplicación de la determinación sobre base presunta, en su caso.

De este análisis se desprende que la procedencia del método se basa en una apreciación subjetiva, que si bien en muchos casos puede llegar a ser prácticamente indubitable, de seguro en muchos otros no.

Para estos casos en que la formación del ánimo del juzgador sea más compleja, se plantea el interrogante de cómo el juzgador definirá su opinión, cual será la “unidad de medida” que indique la suficiencia de los hechos o circunstancias que permitan inferir a quien fiscaliza la veracidad o no de los mismos.

Esto dependerá de diversos factores, que entre otros, tendrán que ver con el ánimo del funcionario que ejerza la función fiscalizadora, la dificultad en la obtención de los elementos que constituyan los indicios que conformen el fundamento de las presunciones, y probablemente también la necesidad de obtención de recursos por parte del Fisco.

Lo cierto es que frente a tal diversidad de factores que afectan a la definición sobre la procedencia de la determinación, los derechos de los contribuyentes, en relación al ejercicio del poder tributario referido a las determinaciones de oficio sobre base presunta, lejos se encuentran de estar asegurados.

BIBLIOGRAFIA:

- ✓ Carlos María FOLCO, **Código Fiscal de la Provincia de la Provincia de Buenos Aires**, Buenos Aires, Ediciones Nueva Técnica S.R.L. / Errepar S.A., 2000.
- ✓ Carlos M. GIULIANI FONROUGE y Susana C. NAVARRINE, **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires**, Buenos Aires, Depalma, 1980.
- ✓ Carlos M. GIULIANI FONROUGE y Susana C. NAVARRINE, **Procedimiento Tributario**, Buenos Aires, Depalma, 1979.
- ✓ Horacio A. GARCIA BELSUNCE, **Estudios Financieros**, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1986.
- ✓ Horacio CORTI, **Derecho Financiero**, Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- ✓ Dino JARACH, **Curso Superior de Derecho Tributario**, Constanca, Bs.As.
- ✓ Dino JARACH, **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, 3ra. Edición.
- ✓ José María MARTIN, **Derecho Tributario Argentino**, Buenos Aires, CIMA, 1980.
- ✓ Mario Enrique ALTHABE, **El Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, Buenos Aires, La Ley, 1983.
- ✓ Dirección Provincial de Rentas, **Estructura**, en: <http://www.ec.gba.gov.ar/SubselngPublicos/DirRentas/DirRentas.htm>
- ✓ Vicente Oscar DIAZ, "La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible, en: **Rev. La Información**, (1999).

ANEXO I:

Estructura del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires

LIBRO I

TITULO I

AMBITO DE APLICACION

TITULO II

DE LA INTERPRETACION DEL CODIGO Y DE LAS NORMAS FISCALES

TITULO III

DE LOS ORGANOS DE LA ADMINISTRACION FISCAL

TITULO IV

DE LOS SUJETOS PASIVOS DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

TITULO V

DE LAS CONSULTAS

TITULO VI

DEL DOMICILIO FISCAL

TITULO VII

DE LOS DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE, RESPONSABLES Y TERCEROS

TITULO VIII

DE LA DETERMINACION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

TITULO IX

DE LAS INFRACCIONES A LAS OBLIGACIONES Y DEBERES FISCALES

TITULO X

DEL PAGO

TITULO XI

DE LOS PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACION DE OFICIO Y EL CONTENCIOSO FISCAL

TITULO XII

DE LA PRESCRIPCION

TITULO XIII
DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y VARIAS

LIBRO 2

TITULO I
IMPUESTO INMOBILIARIO

Capítulo I
DE LOS CONTRIBUYENTES Y DE LA BASE IMPONIBLE

Capítulo II
DEL PAGO

Capítulo III
DE LAS EXENCIONES

Capítulo IV
DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS

TITULO II
IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Capítulo I
HECHO IMPONIBLE

Capítulo II
BASE IMPONIBLE

Capítulo III
CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

Capítulo IV
EXENCIONES

Capítulo V
DE LA DETERMINACION, LIQUIDACION Y PAGO

Capítulo VI
NORMAS COMPLEMENTARIAS

TITULO III
IMPUESTO A LOS AUTOMOTORES

Capítulo I
DE LOS CONTRIBUYENTES Y DE LA TRIBUTACION

Capítulo II
DE LAS EXENCIONES

Capítulo III
DE LAS EMBARCACIONES DEPORTIVAS O DE RECREACION

TITULO IV
IMPUESTO DE SELLOS

Capítulo I
DEL IMPUESTO

Capítulo II
DE LA DETERMINACION DEL MONTO IMPONIBLE

Capítulo III
DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

Capítulo IV
DE LAS EXENCIONES

Capítulo V
DEL PAGO

Capítulo VI
DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS Y TRANSITORIAS

TITULO V
TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES

Capítulo I
DE LAS TASAS EN GENERAL

Capítulo II
DE LAS TASAS POR SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

Capítulo III
DE LAS TASAS POR SERVICIOS JUDICIALES

TITULO VI
DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y VARIAS

ANEXO II:

Ubicación de la Dirección Provincial de Rentas dentro de la estructura organizacional provincial - Su estructura - Funciones

La Subsecretaría de Ingresos Públicos posee las siguientes funciones:

- Planificar, coordinar y supervisar la organización, mantenimiento y actualización del registro provincial de la propiedad inmueble, reglamentando su funcionamiento y proponiendo las modificaciones necesarias a fin de mejorar su operatividad.
- Planificar, coordinar y supervisar las actividades que hacen a la recaudación y fiscalización del cobro de impuestos, tasas y contribuciones, proponiendo las medidas necesarias para su optimización según surja de los análisis de evaluación de resultados y a los efectos de combatir la evasión fiscal.
- Planificar, coordinar y supervisar la organización, mantenimiento y actualización del registro catastral en todo el ámbito provincial con el objeto de registrar el estado de hecho de la cosa inmueble con fines de ordenamiento y publicidad inmobiliaria, ejerciendo el poder de policía que le compete (Decreto-Ley N°9350/79).
- Coordinar las actividades de procesamiento de datos, comunicación de datos y automatización de oficinas en el ámbito del Ministerio.⁶⁰

⁶⁰ Dirección Provincial de Rentas, **Estructura**, en:
<http://www.ec.gba.gov.ar/SubselngPublicos/DirRentas/DirRentas.htm>

Su organigrama se constituye así:



Los objetivos de la Dirección Provincial de rentas son:

- Asegurar la administración de los impuestos, tasas y contribuciones que establezcan las normas tributarias vigentes en la provincia de Buenos Aires.
- Planificar y diseñar los sistemas con el fin de asegurar una recaudación en forma correcta y oportuna.
- Interpretar con carácter general y particular las normas que rigen la tributación interviniendo en las definiciones de las mismas y ejercer la representación del Fisco en el proceso contencioso fiscal.
- Recaudar los tributos y controlar la ejecución de las medidas tendientes a prevenir la evasión. Fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.
- Planificar, coordinar y ejecutar las distintas acciones emergentes de la descentralización tributaria como consecuencia de la aplicación de los distintos Convenios con los Municipios y acorde a las normas legales vigentes.

- Cumplir la función de enlace con la Secretaría de Ingresos Públicos y las Subsecretarías de Finanzas y de Política y Coordinación Fiscal, el Banco de la Provincia de Buenos Aires y los Organismos de la Constitución, a fin de establecer los cursos de acción necesarios para la integración de la política fiscal.⁶¹



Funciones y estructura de las distintas direcciones de la Dirección Provincial de Rentas.

Dirección Adjunta de Planificación y Control

- Planificar y normalizar para todos los sistemas administrativos de la Dirección Provincial de Rentas todos los sistemas administrativos, manteniendo unidad de criterio y economicidad y definir los requisitos de los sistemas, sean de funcionamiento, organización y/o control de las distintas Direcciones Adjuntas.

⁶¹ Dirección Provincial de Rentas, **Estructura**, en: <http://www.ec.gba.gov.ar/SubseIngPublicos/DirRentas/DirRentas.htm>

- Proyectar la funcionalidad de la organización interna de la Dirección Provincial de Rentas.
- Planificar y desarrollar los procedimientos para que sean aplicados por personal de la Dirección de Auditoría Fiscal Especial.
- Intercambiar información con otros organismos nacionales o provinciales competentes, con previa autorización de la Dirección Provincial de Rentas.
- Coordinar con la Dirección de Sistemas de Información y la Dirección de Gestión Administrativa la utilización de los programas, herramientas de informática y su mantenimiento.⁶²



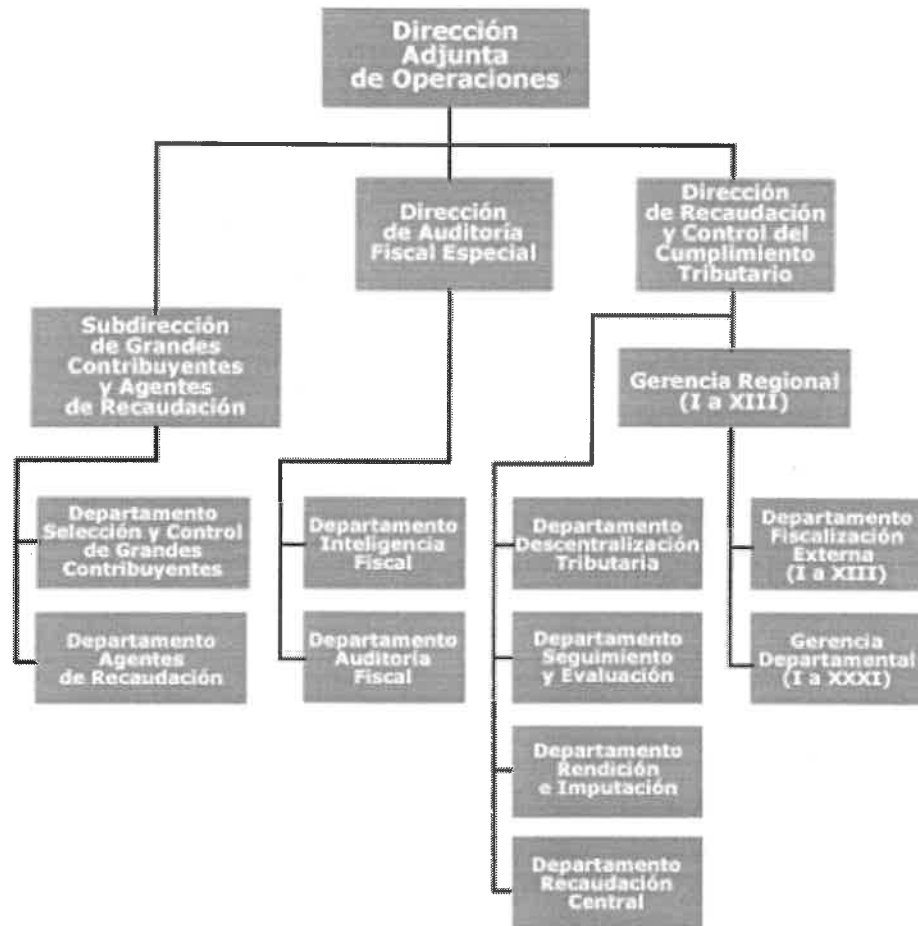
Dirección Adjunta de Operaciones

- Coordinar, supervisar, dirigir y controlar en todo el ámbito de las Gerencias Regionales y de la Subdirección de Grandes Contribuyentes y Agentes de Recaudación, el cumplimiento de las normas y procedimientos que rigen el área.

⁶² Dirección Provincial de Rentas, **Estructura**, en: <http://www.ec.gba.gov.ar/SubseIngPublicos/DirRentas/Direcciones/DirPlanificacion.htm>

- Entender en las definiciones para la elaboración de los Planes Generales Anuales de Recaudación y Fiscalización encuadrados en las políticas dictadas para el área.
- Dirigir, coordinar y controlar las actividades previstas en los Programas vinculados con la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a cargo del Organismo.
- Compilar la información necesaria, para evaluar resultados parciales determinando posibles causales de desvíos y proponer los ajustes pertinentes a los planes en ejecución.
- Coordinar y supervisar las tareas inherentes a la preparación, captura sistematizada y procesamiento de la información a ser utilizada por la autoridad de aplicación de acuerdo a las pautas y normas establecidas.
- Ejercer las funciones de Juez Administrativo con los alcances y facultades que se establecen en la materia.
- Formular denuncias penales con relación a delitos cuya comisión se hubiese conocido en virtud del ejercicio de la función pública.
- Intervenir en la definición de los convenios celebrados con los Municipios, que regulan el funcionamiento operativo del Programa de Descentralización Tributaria y controlar el cumplimiento de las cláusulas y condiciones inherentes, recomendando la aplicación de sanciones a los Municipios por incumplimiento.⁶³

⁶³ Dirección Provincial de Rentas, **Estructura**, en: <http://www.ec.gba.gov.ar/SubselngPublicos/DirRentas/Direcciones/DirOperaciones.htm>



Dirección Adjunta de Legal y Técnica Tributaria

- Elaborar normas tributarias de carácter general y analizar y proponer modificaciones a la legislación tributaria vigente.
- Definir, unificar y dar a conocer los criterios interpretativos y de aplicación de tales normas, controlando y coordinando su aplicación.
- Asesorar a las distintas áreas de la Dirección Provincial de Rentas en materia de técnica tributaria.
- Brindar a los entes estatales asesoramiento técnico y legal tributario.

- Brindar la asistencia requerida a las consultas efectuadas por otras reparticiones de la Dirección Provincial de Rentas ante requerimientos de los contribuyentes.
- Efectuar ante autoridad judicial las denuncias que se originen por la violación del Código Penal y leyes penales tributarias.
- Intervenir en el procedimiento contencioso fiscal conociendo en los recursos de reconsideración demandas de repetición y admisibilidad de los recursos de apelación.
- Solicitar la intervención de la Contaduría General de la Provincia y del Banco de la Provincia de Buenos Aires con motivo de las demandas de repetición.
- Intervenir en los actos tendientes a aplicar la sanción de clausura y solicitar medidas cautelares para preservar el cobro de los créditos impositivos.
- Intervenir en el procedimiento de exenciones impositivas.
- Propender al cobro prejudicial de las deudas entendiendo en el otorgamiento y aplicación de planes de regularización fiscal y de facilidades de pago. Intervenir en la emisión de títulos ejecutivos.
- Intervenir en la verificación de créditos fiscales en concursos y quiebras. Ejercer la representación fiscal ante el Tribunal Fiscal de Apelación.⁶⁴

⁶⁴Dirección Provincial de Rentas, **Estructura**, en:
<http://www.ec.gba.gov.ar/SubselngPublicos/DirRentas/Direcciones/DirLegal.htm>



Dirección Provincial de Rentas (Departamentos)

- Planificar y controlar las tareas vinculadas con el desarrollo y administración de los recursos materiales, financieros y humanos de la Dirección Provincial de Rentas, de acuerdo con los lineamientos establecidos por la Dirección General de Administración y la Secretaría de Ingresos Públicos.
- Proponer programas y coordinar las acciones de capacitación a través de un Centro de Perfeccionamiento Tributario, entendiendo en las relaciones que se establezcan con las dependencias y organismos involucrados y competentes y entidades públicas y privadas, a tal fin.
- Promover la participación de agentes de la repartición en congresos, seminarios, cursos y todo otro entrenamiento externo.
- Asegurar el cumplimiento de las observaciones y determinaciones relacionadas con los organismos de control e intervenir en las cuestiones jurídico-administrativas y en las tareas de movimiento del personal de la Dirección Provincial de Rentas.

- Coordinar con la Dirección General de Administración las cuestiones jurídico administrativas en lo que respecta al asesoramiento a la Dirección Provincial de Rentas en la materia de su competencia.
- Supervisar la liquidación de las remuneraciones, adicionales y/o viáticos del personal que preste servicio en la Dirección Provincial de Rentas.
- Supervisar las actividades presumariales y de aplicación directa de sanciones al personal de acuerdo al Art. 87 de la Ley 10430 para su posterior elevación a la Dirección de Sumarios del Ministerio de Gobierno de la Provincia de Buenos Aires.⁶⁵



⁶⁵Dirección Provincial de Rentas, **Estructura**, en:
<http://www.ec.gba.gov.ar/SubselngPublicos/DirRentas/Direcciones/DirLegal.htm>