Universidad Abierta Interamericana

DETERMINACIÓN DE OFICIO TRIBUTARIA

Gastón Alejandro Miani.
Titulo a obtener: Abogado.
Facultad de Derecho.
20 de Agosto de 2004.

INDICE.

CAPITULO I.

LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.

1. Definición.

2. Interpretación contradictoria de la Determinación.

3. Elementos que la integran

CAPITULO II.

NATURALEZA JURÍDICA DE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

1. Carácter Constitutivo.

2. Carácter Declarativo.

3. Importancia de su Naturaleza Jurídica.

4. Conclusion al respecto.

5. Consecuencias del efecto declarativo.

CAPITULO III

CARACTERÍSTICAS DE LA DETERMINACIÓN POR PARTE DEL SUJETO PASIVO Y DETERMINACIÓN MIXTA.

1. Formas de determinación del hecho imponible.

2. La declaración jurada.

2.1 Formas extrínsecas de la declaración.

2.2 Obligados a presentar la declaración.

2.3 Falta de recepción del formulario.

2.4 Una inconstitucional delegación legislativa.

2.5 Efectos de la Declaración Jurada.

2.6 Rectificación de la declaración.

3. Boletas de deposito y comunicaciones de pago.

4 El Secreto Fiscal.

4.1 Excepciones del secreto fiscal.

5.Determinación mixta por los particulares y el fisco conjuntamente.

CAPITULO IV.

CARACTERÍSTICAS DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.

1. Casos en que procede.

2. ¿De naturaleza administrativa o jurisdiccional?.

3. Inspectores y fiscalizadores.

4. Etapas del procedimiento de determinación por parte de la Administración Fiscal.

CAPITULO V.
LA DETERMINACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL CONFORME A LA LEY 11683.

1. Análisis del articulo 17 del Codigo Fiscal

2. Posibilidad de la presentación de pruebas por parte del sujeto pasivo.

3. Vista al contribuyente o responsable.

4.Contestación del contribuyente o responsable.

5.Pruebas.

5.1 Prueba Documental.

5.2 Prueba de informes.

5.3 Prueba de Testigos.

5.4 Prueba de Peritos.

5.5 Prueba Confesional.

5.6 Reconocimiento judicial.

5.7 Jurisprudencia en materia probatoria.

¨Sucesores de Rosendo Soñora¨

¨Emerson Argentina S.A.I.C.¨

¨Salles, Pedro R.¨

¨Sendra S.C.A.¨

¨Ríos, Ricardo Raul¨

¨Fibraco Cia. Arg. de hilados¨

¨Atilio J. Daneri S.A.¨

¨García Jaime¨.

¨Manso, Gustavo¨.

6. Medidas para mejor proveer.

7. Guardar Silencio ante la Vista

8. Manifestar disconformidad pero sin ofrecer prueba.

9. Pronto despacho y caducidad del proceso.

9.1. Jurisprudencia al respecto

¨Jose A. Saez y Cia. A.S.C.¨

¨Molles S.A.¨

¨Franco, Salvador Nicolas¨

10. Aplicación a responsables solidarios.

11. Liquidación Administrativa

11.1. Disconformidad con la liquidación.

12. Pago provisorio de impuestos vencidos.

CAPITULO VI.

DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA Y PRESUNTA.

1. Caso en que procede la determinación cierta.

2. Casos en que procede la determinación sobre base presunta.

3. Aplicación de presunciones por parte de la Administración Fiscal.

4.Definición de presunción.

5. Definición de Ficción.

6.Clasificacion de las presunciones.

6.1 Presunciones simples.

6.2 Presunciones legales

6.2.1 Presunción legal absoluta.

6.2.2 Presunción legal relativa.

7. Carga de la prueba de las presunciones.

8. Cambio del objeto de la prueba.

CAPITULO VII.

LAS PRESUNCIONES DEL ARTICULO 18 DE LA LEY 11683.

1. Presunciones simples.

2. Indicios.

3. La estimación global.

4. Presunciones especificas.

4.1 Renta presunta por alquiler.

4.2 Precio de Inmuebles.

4.2.1 Jurisprudencia.

¨Sudacia S.A.¨

¨Rosman Cesar¨

¨El Privanero S.R.L.¨

¨Ramazotti, Raul Enrique¨

¨Tardini Maria Antonia y otros¨

4.3 Diferencia de inventario.

4.3.1 Jurisprudencia.

¨Sacchi Hnos. S.C.C.¨

¨Bitransversal S.A.¨

¨Alta Alberto¨.

¨Bruno, Orlando Nicolas¨.

¨Aceria Bragado S.A.¨

¨Beraja, Alberto David y Dwek, Jose Roberto¨

Will L. Smith S.A.C.I.¨

4.4 Sistema de Punto Fijo.

4.4.1 Jurisprudencia.

¨Granrio S.A.¨

¨Casa Mia S.R.L.¨

¨Peinados Pino S.A.¨

¨Zafiro S.R.L.¨

¨Pagiatis, Constantino y Ailan, Olga¨

4.5 Operaciones Marginales.

4.6 Incrementos Patrimoniales no justificados.

4.6.1 Jurisprudencia.

¨Compañía Argentina de Tintoreria y Apresto S.A.¨

¨Sommer, Mario¨

¨Brancatisano, Onofrio Alfredo¨

¨Maymo, Nelly Planas¨

¨Sucesores de Jose Iger y Cia. S.R.L.¨

¨Zarratini, Norberto Luis¨

¨Benvenuto y Cia. S.A.¨

¨Martinez, Rodolfo Francisco¨

¨Ruggeri S.A.¨

¨Oeste Automotores S.A.¨

¨Mutti, Ana M¨

¨Maluf, Antonio Anwar¨

¨G.B.A. S.A.¨

¨Baccini Cayetana M.R.¨

¨Chiesa S.A.¨

¨Aeroplastic S.R.L.¨

¨Vicente Manuel Orue S.A.C.I.I.E.¨

¨Lechiguanas S.A.¨

¨Trevas S.A.¨

¨Ortolani, Mario¨

¨Schindler Gilberto Jose¨

¨Curtiduría Castellano S.A.¨

¨Bartolucci, Jose¨

¨Pruden Hnos. S.A.C.I.F.A.¨

¨Lacasa, Federico y otros¨

4.7 Depositos Bancarios

4.7.1 Jurisprudencia.

¨Perfiles S.C.A.¨

¨Confecciones Roley ¨

¨Bur, Delia Matilde¨

¨Verde, Juan Ambrosio¨

¨Embotelladora Santa Fe S.A.¨

¨Koutnouyan, Juan Gregorio¨

¨Cuffaro Peruccio S.R.L.¨

¨Kedesma, Amalia¨

¨Dominguez, Guillermo Emilio¨

¨Levy, Jose¨

¨Vogler, Augusto Enrique¨

¨Guilbui, Tonia¨

¨Bolatti Hnos¨

¨Juan Carlos Holgado y Cia.¨

¨Turbel, Antonio Laurentino¨

¨Luna Jorge Cecilio¨

¨Emilio Gaberione S.A.I.C.¨

Húngaro, Nicolas¨

4.8 Remuneraciones

5. Otros Indices.

6. Inaplicabilidad de presunciones conjuntas.

7. Articulos agregados por la ley 25795

8. El caso de la presunción absoluta en la ley 11683.

CAPITULO VIII.
RESOLUCIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL

1. Competencia del juez administrativo en funcion del monto.

2. Requisitos de la resolución administrativa.

3. Conformidad expresa del responsable.

4. Pago sin interposición del recurso.

5.Efectos de la Determinación de Oficio

6. Determinación inferior a la realidad.

7. Modificación de la determinación establecida por resolución.

7.1 Por Determinación Parcial.

7.2 Por Error, omisión o dolo.

CAPITULO IX.

LOS RECURSOS FRENTE A LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.

1. Concepto de Recurso.
2. Recursos contra resoluciones de la DGI que impongan sanciones o determinen tributos y accesorios conforme a la ley 11683.
3. Características Comunes

CAPITULO X.

RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.

1. Procedencia.

2. Ante quien debe interponerse.

3. Resolución del Recurso.

CAPITULO XI.

RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TFN

1. Características principales

1.1 Inexistencia de Solve et Repete.

1.2 Constitución del TFN

1.3 Reglamentación

1.4 Computo de los terminos.

1.5 Impulsión de oficio.

1.6 Sanciones Procesales.

1.7 Escrituriedad

1.8 Personería.

1.9 Representación y Patrocinio.

1.10. Tasa de actuación ante el Tribunal.

2. Competencia del Tribunal.

3. Etapas del Procedimiento.

4. Cumplimiento de Recaudos Formales.

5.Comunicación a la DGI.

6. Limitación al ofrecimiento de prueba.

7. Traslado del Recurso.

8. Exepciones de previo y especial pronunciamiento.

8.1 Incompetencia.

8.2 Falta de Personería.

8.3 Falta de legitimación en el recurrente o la apelada.

8.4 Litispendencia.

8.5 Cosa Juzgada.

8.6 Defecto Legal.

8.7 Prescripción.

8.8 Nulidad.

9. Ofrecimiento y Producción de pruebas.

10. La prueba en particular.

10.1 Prueba documental.

10.2 Prueba de informes.

10.3 Prueba testimonial

10.4 Prueba pericial.

10.5 inspeccion Ocular

11. Medidas para mejor proveer del Tribunal Fiscal de la Nacion

12. Alegato. Vista de la Causa.

13.Sentencia.

14.Recurso de aclaratoria

15.Recurso de reposición

16.Recurso de revisión y apelación limitada.

17.Recurso de amparo.

INTRODUCCION

El Hombre solo puede vivir en sociedad. No existe el ser humano aislado. Este no seria un hombre, dice Aristóteles, sino una bestia o un Dios.

Las exigencias de la vida social organizada imponen al hombre pautas o reglas que indican que se debe hacer y que no se puede hacer. A esas reglas deben adecuarse el accionar humano y las relaciones entre las personas.

Estas reglas de conducta se llaman normas, y pueden ser de diversa naturaleza: religiosas, morales y sociales.

La religión, la moral y los usos o convencionalismos sociales son conjuntos de normas que señalan la conducta debida, amenazando con una sanción para el caso de que el individuo no actué conforme a ellas.

Así la religión, amenaza con la condenación eterna; la moral con el remordimiento y la intranquilidad de conciencia; los usos sociales con el descrédito, el ridículo y el apartamiento.

Además de las nombradas existen otras clases de normas: las normas jurídicas.

Estas forman un conjunto ordenado, es decir un sistema, son coercibles y están inspiradas en una idea de justicia tratando de concretar y hacer efectivo ese valor.

El Derecho es, según Lambías un ordenamiento social justo.

Para Arauz Castex es la coexistencia humana normativamente pensada en función de justicia.

Para Borda es el conjunto de normas de conducta humana establecidas por el Estado con carácter obligatorio y conforme a la justicia.

Para Enneccirus y Nipperdey es el ordenamiento autárquico obligatorio que se basa en la voluntad de una colectividad, de la conducta externa de los hombres en sociedad, mediante mandatos y concesiones.

Para Salvat es el conjunto de reglas establecidas para regir las relaciones de los hombres en sociedad, en cuanto se trate de reglas cuya observancia puede ser coercitivamente impuesta a los individuos.

Según Ihering es la garantía de las condiciones de vida de la sociedad en la forma de coacción.

Para Kelsen ¨el derecho es, en esencia, un orden para promover la paz. Tiene por objeto que un grupo de individuos pueda convivir en tal forma que los conflictos que se susciten entre ellos puedan solucionarse de una manera pacifica. Este orden es el derecho¨.

La historia de los agrupamientos humanos indica que los hombres se vinculan y se relacionan sobre la base de normas de aceptación generalizada de las que surge la existencia de un ente denominado Estado, al que el Hombre le asigna el cumplimiento de ciertas finalidades que hacen al interés general.

Estas finalidades tienen que ver fundamentalmente con la satisfacción de las necesidades publicas, es decir aquellas que son comunes a todos los miembros de la sociedad y fundamentales para esta en virtud de su carácter de jurídicamente organizada.

Para poder cumplir con estos objetivos el Estado debe tener recursos, es decir ingresos en la Tesorería del mismo, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica.

Una de las formas de obtención de Recursos por parte del Estado se da a través de los tributos. Estos conforme a la definición de Villegas son ¨las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su Poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir, los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines¨.

Según el modelo de Código Tributario para América Latina ¨los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines¨.

Blumestein define tributo como las prestaciones pecuniarias que el Estado o el Ente Publico autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

El derecho publico regula las relaciones que se establecen en planos de subordinación e imposición entre los particulares y el Estado, relaciones en que este actúa ejerciendo su poder o soberanía.

El derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refiere a los tributos.

En el existen un sujeto Activo, el Estado, que desarrolla el Poder Tributario, que consiste en la facultad o posibilidad jurídica de exigir contribuciones respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción; y un sujeto pasivo que son

los contribuyentes o responsables que son los destinatarios legales a quien el mandato de la norma los obliga a pagar el tributo.

Recordemos que los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias. La Corte Suprema ha manifestado al respecto que los impuestos no nacen de una relación contractual entre el Fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de Derecho Publico.

No existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del Poder Tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad publica.

La obligación tributaria surge a través de una ley. En ella debe aparecer el hecho imponible, que es el presupuesto fáctico de naturaleza jurídica, por la que el legislador define el hecho que, al producirse en la realidad, dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria concreta y exigible.

Para que se haga efectivo el cumplimiento de aquella obligación por parte del sujeto pasivo, es necesario en principio que el mismo presente ante la Administración Fiscal la declaración jurada correspondiente y luego deposite el importe en el organismo fiscal o en los bancos autorizados.

Esta forma de cumplimiento de la obligación jurídico tributaria se basa en el principio de colaboración fisco contribuyente responsable que debe ser presumido en un Estado Republicano, ya que en este es el pueblo el que se tributa a si mismo, por ser la ley una propia autoimposición de los ciudadanos, a favor de la comunidad política organizada de la cual son miembros, realizada a través de los representantes que ellos mismos han elegido a tales fines.

En virtud de ello, la Administración Tributaria tiene como objetivo prioritario lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, y el contribuyente, contribuir de buena fe, tanto con los gastos que demanda la organización estatal, como con las obligaciones de tipo formal que traen aparejadas.

Sin embargo cuando el contribuyente no presenta la declaración jurada dentro del plazo establecido, o esta es impugnada por parte de la Administración Fiscal en virtud de su Poder Tributario puede exigir el pago del tributo correspondiente a través de un procedimiento reglado conforme a la ley 11683.

La determinación de oficio es un acto de carácter eventual, mediante el cual el organismo recaudador, pone de manifiesto la situación tributaria de un contribuyente.

Este Procedimiento se encuentra formado por diferentes etapas, comenzando por una verificación e investigación realizada por el Fisco y una vez detectada la falta de cumplimiento por parte del sujeto pasivo o ante la impugnación de la declaración jurada comienza una secuencia de acciones que se encuentran reguladas por la ley 11683.

En este caso el Fisco le otorgara al contribuyente una vista de las actuaciones administrativas y los cargos que se le imputan, teniendo la posibilidad el mismo de contestar esa vista y de ofrecer todas las pruebas conforme al objeto de su pretensión.

SIn dudas esta vista, constituye una adecuada posibilidad para el ejercicio del derecho de defensa.

Esta determinación puede realizarse sobre base cierta, es decir cuando la AFIP cuenta con todos los elementos que determinan la existencia de la obligación tributaria como su magnitud; o sobre base presunta cuando la misma no cuenta con todos los elementos para determinar la existencia del hecho imponible y su cuantificación por lo cual debe aplicar las presunciones que se encuentran establecidas en el Código Fiscal.

En este ultimo caso encontramos las presunciones simples, es decir las que se hallan configuradas por operaciones valorativas e intelectuales que el juez administrativo realiza en oportunidad de dictar la resolución; y las Presunciones Legales, tanto las iuris et de iure, es decir las que no admiten prueba en contrario, como las iuris tantum, aquellas que admiten prueba en contrario.

Luego trataremos acerca de la resolución dictada por parte del juez administrativo que podrá determinar cual es la obligación tributaria que debe cumplir el sujeto pasivo o considerara que no existe tal obligación.

En el ultimo tramo del trabajo encontraremos las posibilidades que tiene el contribuyente o responsable de recurrir aquellas resoluciones.

En este caso los recursos posibles serán La reconsideración ante el órgano que dicto la Resolución, o la Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Los mismos revisten el carácter de optativos y excluyentes. Es decir que el sujeto pasivo podrá elegir la interposición de cualquiera de los recursos, pero una vez elegido uno, no podrá optar por el otro.

Ambos suspenden la ejecutoriedad de la Resolución impugnada, por lo que paraliza los efectos ejecutorios de la decisión hasta que se produzca la resolución del recurso. En este caso, entonces no se aplicara el principio del solve et repete, es decir que no hay que ingresar las sumas reclamadas como condición para impugnar los actos intimatorios.

Finalmente analizare los posibles recursos ante las resoluciones expedidas por parte del Tribunal Fiscal de la Nación.

En primer lugar encontraremos el mal llamado Recurso de aclaratoria para que se aclaren ciertos conceptos oscuros, se subsanen errores materiales, o se resuelvan puntos incluidos en el litigio y omitidos en la sentencia.

Luego me referiré al Recurso de reposición tendiente a que el Tribunal que dicto la Resolución la revoque por contrario imperio.

A continuación seguirá el Recurso de Revisión y Apelación limitada que será resuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso-administrativo

Y finalmente analizaremos la posibilidad de interponer una acción de amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un tramite o diligencia a cargo del ente de fiscalización.

CAPITULO I

LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

1. Definición.

Giuliani Fonrouge y Navarrine la definen como “el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”

Villegas conceptúa la determinación tributaria refiriéndola al “acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular si existe una deuda tributaria; en su caso quién es el obligado a pagar el tributo al fisco y cuál es el importe de la deuda.

En algunos casos suele utilizarse la palabra liquidación, pero ella, en verdad, tiene un sentido restringido, vinculado al aspecto final del proceso de determinación, que es la planilla o cuenta que lo resume y exterioriza.

2. Interpretación Contradictoria de la Determinación.

La doctrina italiana, preocupada por ciertas particularidades de la legislación de su país, ha discutido si la expresión determinación (accertamento) debe ser entendida en sentido amplio, comprendiendo actos de la administración Fiscal y de los particulares o en forma restringida, resumida a actos de la administración exclusivamente. Los autores de esta ultima tendencia han tenido que resolver el problema planteado por los gravámenes que en Italia no exigen un acto expreso determinativo de la administración fiscal (ciertos impuestos de timbre), diciendo que la llamada autodeterminación es mera aplicación del impuesto, mas no determinación.

Tesoro sostiene que cuando el tributo es de aplicación directa y el contribuyente cumple espontáneamente su obligación, ¨el acto de determinación no existe y es sustituido por la simple actividad interna y de

naturaleza lógica de contralor de la exactitud del cumplimiento, y que solo en el supuesto de incumplimiento habría determinación. Es decir, que solo admite esta formalidad como acto administrativo, de modo tal que en el sistema de la ley 11683 hasta tendríamos un mismo impuesto (por ejemplo ganancias) con determinación o sin ella, según fuere la actitud del deudor o responsable.
Giuliani Fonrouge sostiene que esta distinción es insostenible ya que considera que todos los impuestos, sin excepción, deben ser determinados y que no hay razón jurídica valedera para decir que el acto de determinación deba emanar únicamente de la administración, tanto mas en derecho argentino.
La determinación permite pasar de la base imponible abstractamente definida por la ley reguladora de un tributo a la base concreta e individualizada. Se pretende entonces a través de dichos mecanismos, hacer desaparecer esa situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

3. Elementos que la integran.

A continuación definiré cada uno de los elementos que integran la conceptualizacion realizada por el autor:

Acto: La determinación puede estar integrada solamente por un acto singular que puede emanar del obligado o de la Administración.
Algunas veces un simple acto por el cual se verifica la configuración del hecho imponible caracteriza a la determinación tributaria como en ciertos tributos de monto fijo, por ejemplo los del articulo 6 de la ley 23898 y los aranceles pagados para obtener certificados de nacimiento, matrimonio, defunción u otras actuaciones administrativas.
En estos casos el sujeto activo o pasivo de la relación jurídica tributaria no hicieron otra cosa que verificar o reconocer que un hecho imponible ocurrió y pagaron la cuantía del tributo directamente fijada por la ley.

Conjunto de actos

En la mayoría de los casos hace falta un conjunto de actos para comprobar la producción del hecho imponible, si se configuraron hipótesis neutralizantes, la cuantía de la base imponible, la individualización de los sujetos pasivos etc.

Por ejemplo cuando el tributo es de importe variable ¨ad valorem¨ y los pagadores son entes de una cierta envergadura económica con intrincada organización interna y productiva. En tales casos no bastara con un acto, sino con un conjunto de actos.

En cada caso en particular

Ello es porque la norma tributaria tiene dos partes diferenciadas: la enunciación de un supuesto hipotético, es decir el presupuesto fáctico, de naturaleza jurídica, por la que el legislador define el hecho; y un mandato de pago consecuente al acaecimiento fáctico del supuesto, es decir que al producirse en la realidad, dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria concreta y exigible. Por ello mismo habrá que analizar si el acontecimiento se amolda a la disposición legal y por lo tanto genera la obligación tributaria que debe ser satisfecha por parte del sujeto pasivo.

Si existe una deuda tributaria

A fin de concluir si hay deuda tributaria (y no quebranto por ejemplo) así como su importe habrá que realizar operaciones liquidatorias que muchas veces son complejas.

También habrá que tener en cuenta si se produjo o no alguna causal extintiva de la obligación tributaria (pago, compensación) o de la acción para exigir su pago (caducidad, prescripción).

Por ejemplo puede ser muy fácil establecer que un comerciante vendió una mercadería y que por ese solo hecho debe tributar un porcentaje del valor de la mercadería.

Puede ser muy difícil, en cambio, verificar si una gran empresa obtuvo beneficios tales que la tornen en contribuyente del impuesto a la renta o si, por el contrario no solo hubo utilidades sino quebranto.

Quien es el obligado

No siempre el realizador del hecho imponible o destinatario legal del tributo, es aquel a quien el legislador coloca en el polo negativo de la relación jurídica

tributaria como sujeto pasivo, siendo este ultimo el único vinculado obligacionalmente al fisco.

Cual es el importe de la deuda

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria debe satisfacer una obligación en beneficio de la Administración Fiscal con contenido patrimonial.

CAPITULO II

NATURALEZA JURÍDICA DE LA DETERMINACION

1. Carácter Constitutivo

Algunos autores especialmente italianos (Ingrosso Allorio, Griziotti Berliri) en virtud de disposiciones legales distintas de las nuestras con relación al accertamento (el fisco está obligado a liquidar el importe a pagar) han entendido que la determinación tiene carácter constitutivo de la obligación tributaria. Es decir: para que nazca ésta no basta la configuración del hecho imponible sino que también es necesaria la determinación para perfeccionar su existencia; de lo contrario no hay obligación tributaria.

2. Carácter Declarativo.

Otros autores entre quienes se halla prácticamente la totalidad de la doctrina tributaria argentina (Giuliani Fonrouge, Jarach, Villegas; extranjeros como Trotabas Giannini) sostienen que la determinación tiene carácter declarativo es decir la obligación tiene existencia desde la aparición del hecho imponible, por lo que la operación de determinación reviste únicamente un carácter declarativo, de algo que preexiste de antemano, a los fines de precisar el monto de la misma.

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

Ratificando esta postura Jarach manifiesta que ¨el momento de creación de la obligación tributaria es la verificación del hecho imponible, es decir la concreción, en la realidad de la vida, de esas circunstancias que abstractamente ha definido el legislador, y este nacimiento no esta supeditado a ninguna comprobación, declaración, determinación o resolución...¨.

3. Importancia de su naturaleza jurídica

Esta cuestión no es meramente teórica, sino que tiene una importante implicancia practica. En efecto es necesario saber si la existencia y cuantía de la obligación tributaria deben establecerse según la ley vigente (en cuanto a alícuotas, exenciones, beneficios tributarios parciales, etc), y teniendo en cuenta las circunstancias fácticas existentes en el momento de producción del hecho imponible (en cuanto a la situación de soltero o casado del destinatario del tributo, cargas de familia, valor de los bienes, etc), o si, al contrario, tal obligación tributaria debe regirse por la ley y por la circunstancia del momento en que se produce la determinación.

4. Conclusión al respecto.

La obligación tributaria nace al configurarse el hecho imponible en la medida en que no se hayan producido hipótesis neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios) independientemente de su determinación. Ello no importa considerar que ésta sea innecesaria ya que constituye una condición para que la Administración Fiscal pueda reclamar eficazmente su crédito tributario -sin perjuicio de su posibilidad de requerir ciertos pagos provisorios a cuenta-. Pero como bien dice Villegas no hay que confundir “carácter constitutivo” con “condición de eficacia” dado que la determinación constituye una “fase ineludible” para hacer líquido y exigible el crédito fiscal.

La determinación crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Ratifica que se produjo el hecho imponible, que no se configuraron hipótesis neutralizantes totales, la medida de la deuda, que ésta no se extinguió, etc.

5. Consecuencias del efecto declarativo.

El efecto declarativo de la determinación produce las siguientes consecuencias -salvo disposición en contrario-:

a) Las valoraciones cualitativas y las apreciaciones cuantitativas referentes a la obligación tributaria (alícuotas aplicables) tienen en cuenta el momento de configuración del hecho imponible y no el de determinación.

b) La vinculación del contribuyente con el hecho imponible es determinada en el momento en que se configura y por ende éste rige para establecer sus condiciones personales, cargas de familia y demás circunstancias relevantes para la tributación así como las exenciones, exoneraciones y beneficios tributarios.

c) El fallecimiento del contribuyente después de configurado el hecho imponible pero antes de la determinación carece de influencia sobre ella al trasmitirse a los sucesores la obligación tributaria resultante.

d) El régimen normativo sustantivo es el aplicable al momento de la configuración del hecho imponible y no el vigente a la fecha de la determinación.

e) La derogación de la ley tributaria después de ocurrido el hecho imponible pero antes de la determinación no impide que ésta sea efectuada.

f) El régimen de prescripción (plazos, causales de suspensión e interrupción) es gobernado por la legislación en vigor al momento de producirse el hecho imponible.

CAPITULO III

CARACTERÍSTICAS DE LA DETERMINACIÓN POR PARTE DEL SUJETO PASIVO Y DETERMINACIÓN MIXTA.

1. Formas de determinación del hecho imponible

La mayoría de la doctrina sostiene que hay tres formas de practicarla:

-Por el sujeto pasivo o autodeterminación mediante declaraciones juradas.

La declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente.

-Determinación mixta

Es la que efectúa el fisco con la cooperación del sujeto pasivo.

-Determinación de oficio

Es la determinación que practica el propio fisco por las siguientes circunstancias:

Por estar así ordenado en la ley .

Ante la falta de la presentación de la declaración jurada por parte del sujeto pasivo

Ante la falta de elementos aportados por parte del sujeto pasivo (en el caso de una determinación mixta).

Ante la impugnación por parte de la Administración Fiscal de la declaración jurada presentada o de los datos aportados por el sujeto pasivo.

2. La declaración Jurada.

Correspondiendo con lo anteriormente dicho el articulo 11, primer párrafo de la ley 11683 establece:

La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Cuando ésta lo juzgue necesario podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.

Su presentación constituye el deber formal más relevante de los responsables.

Sus antecedentes históricos se remontan a la declaración jurada de los réditos que se aplicó desde los primeros siglos de la antigua Roma la cual guardaba cierta analogía con las declaraciones censuales instituidas bajo la antigua dinastía egipcia de los Lagidas. En los días de Servio Tulio los romanos tenían la obligación de evaluar los bienes poseídos y denunciarlos jurando haberlos estimado según verdad sabida y de buena fe guardada.
Pérez de Ayala asimila la declaración jurada a una "confesión extrajudicial". Jarach en cambio la considera como un "acto debido" y no meramente espontáneo, suerte de rendición de cuentas. Agrega que en algunos casos su función es meramente informativa "y su eficacia depende de la existencia de medios de prueba que confirmen la veracidad de los datos suministrados en la declaración". En otros casos el 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".

Giuliani Fonrouge entiende que es un modo especial de determinación ("determinación por el sujeto pasivo" "impropia e innecesariamente llamada autodeterminación")

Corti puntualiza que su objeto consiste en "identificar la materia imponible (revelando los hechos imponibles) fijar la base y por último liquidar el impuesto resultante".

La idea de determinar la obligación tributaria en los principales impuestos nacionales con una declaración del contribuyente data de la reforma de 1946 y se ha mantenido a través del tiempo

El procedimiento de este tipo de determinación es el siguiente: ante de la fecha de pago, la oficina recaudadora envía los formularios pertinentes a quienes deban practicar declaración jurada, o de lo contrario estas personas retiran los formularios en dicha oficina. Los declarantes llenan esos formularios especificando los elementos relacionados al hecho imponible; posteriormente y según las pautas cuantificantes del tributo de que se trate, especifican el importe. El paso siguiente consiste en pagar el tributo conforme a la declaración efectuada. Para ello se deposita el importe en el organismo fiscal o en los bancos autorizados. Una vez llenado el formulario se presenta al organismo recaudador dentro de los plazos previstos.

Jarach discrepa de la posición según la cual la declaración jurada constituye una forma de determinación basándose en que aquélla tiene por destinatario a la Administración "la que puede y debe verificarla y establecer su correspondencia con la situación de hecho que constituye el supuesto de la obligación". Si la Administración entiende que no refleja la realidad debe proceder a la determinación tributaria hecho que no representa una simple impugnación de la declaración jurada "sino un acto de determinación originario en el cual la declaración jurada constituye un elemento informativo utilizable en la medida de su veracidad y correspondencia con los hechos y el derecho pertinente". Concluye que tal declaración es "un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo (del declarante) para conocimiento de la Administración recaudadora".

Esta polémica acerca de si la declaración jurada constituye o no una forma de determinación es solamente teórica sin implicaciones prácticas y que se funda en la mayor o menor preponderancia de uno de los aspectos de este deber formal sin negar los poderes fiscales. Quienes sostienen que es determinación resaltan la actuación del declarante poniendo de manifiesto que al no ser impugnada durante el plazo de prescripción tiene los efectos de la determinación tributaria. La posición contraria destaca la necesidad de la verificación administrativa de suerte que el fisco tiene la última palabra para la determinación de los gravámenes. Ninguna de las dos posturas niega los efectos sustantivos y penales que la presentación de la declaración jurada o su falta traen aparejados.

El régimen de la declaración del contribuyente no constituye un elemento de carácter sustancial como ocurre en otros países donde aquél pone en conocimiento de la autoridad las circunstancias o elementos de hecho para fijar el impuesto y ésta formula la liquidación e intima el pago u homologa con un acto positivo la declaración practicada por el deudor. En nuestro país el procedimiento normal consiste en la declaración y pago simultáneos sin necesidad de aprobación ulterior. Solamente por excepción en caso de deficiencias o errores o de omisión de la declaración el fisco la sustituye por una determinación de oficio.

La expresión “declaración jurada” empero tiene ciertas falencias ya que lleva al tema del “juramento” con todas sus implicancias religiosas. Empero no se ha tipificado el delito de “perjurio” por la falsedad de dichas declaraciones sino que las penas son aplicadas por la configuración de algunos de los ilícitos contenidos en el ordenamiento jurídico.

2.1 Formas extrínsecas de la declaración.

El articulo 28 del reglamento establece que las declaraciones juradas deben ser firmadas en su parte principal y anexos por el contribuyente, responsable o representante autorizado para ese fin y se volcaran en formulario oficiales, con duplicados para el interesado. El ultimo párrafo del decreto determina que se debe consignar en ella que ha sido confeccionada sin omitir ni falsear dato alguno y que es “fiel expresión de la verdad”. Pese a no ser constitutiva de la obligación que emana de la realización del acto generador constituye un acto de trascendencia que compromete la responsabilidad del contribuyente o del responsable en su caso y que tiene el carácter de permanencia que determina el articulo 13 de la ley Nacional de Procedimiento Tributario, salvo errores de cálculo que son los únicos que el interesado puede salvar con posterioridad a su presentación.

Esta exigencia reglamentaria es congruente con la importancia relevante que asume la declaración jurada dentro del sistema de determinación, y consecuente con la responsabilidad que de ella dimana.

2.2 Obligados a presentar la declaración.

La ley es explícita en el articulo acerca de los contribuyentes obligados a presentar declaración jurada y en los artículos 6 y 7 de los responsables a

quienes incumbe el mismo deber formal; pero con mayor extensión trata el punto el decreto reglamentario 1397/79. En efecto los artículos 16 a 20 se ocupan prolijamente del asunto regulándolo con detalles.

2.3 Falta de recepción del formulario.

Por lo común los formularios son enviados a los afectados por correo por parte de la D.G.I. pero en caso de no recibírselos deben ser reclamados por los contribuyentes o responsables. Esto es importante porque la falta de recepción no dispensa de responsabilidad.

2.4 Una inconstitucional delegación legislativa

El segundo y tercer párrafo del articulo 11 establecen:

El poder ejecutivo nacional queda facultado para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales respectivas.

La Corte Suprema si bien ha admitido el ejercicio de ciertas atribuciones por parte del Poder ejecutivo para regular los pormenores necesarios para poner en ejecución la ley, al mismo tiempo ha advertido que ello es sustancialmente diferente a la delegación de facultades para sancionarla, que resulta prohibido.

Consideramos que, en la medida que el sistema de determinación antes descripto tiene su fuente en la ley, la delegación que el ultimo párrafo del precepto en comentario autoriza, es impropia. Ello, en cuanto permite al Poder Ejecutivo, no solo a reemplazar el régimen legal de declaración jurada por otro que cumpla la misma finalidad, sino también porque de así hacerlo, podrá ¨adecuar¨ las normas legales respectivas; y esa adecuación, es tan solo atribución del Poder Legislativo.

2.5 Efectos de la declaración jurada.

El articulo 13 de la ley 11683 establece:

La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El

declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración sin que la presentación de otra posterior aunque no le sea requerida haga desaparecer dicha responsabilidad.
Por su presentación el declarante se halla sujeto a una doble responsabilidad: de tipo sustantiva en cuanto a que debe pagar el importe que arroje y de tipo penal -ya sea infraccional o delictual- por las omisiones inexactitudes o fraudes que pudiera contener.

2.6 Rectificación de la declaración.

La declaración presentada por el contribuyente o por el responsable del tributo puede ser rectificada por parte de la Administración Fiscal o por el propio interesado según surge del marco legal.
En el caso de que la Administración Fiscal impugne la declaración jurada se inicia el procedimiento de Determinación de Oficio.
En cuanto a las rectificativas de declaraciones juradas efectuadas por parte del sujeto pasivo, la ley determina que el monto que surja de la liquidación original no podrá ser reducido por presentaciones posteriores, salvo el supuesto de errores de calculo cometidos en la propia declaración, en cuyo caso los efectos serán inmediatos, sin necesidad de contar con una aprobación de la DGI.
Si se tratara de cuestiones conceptuales, la rectificación de la declaración jurada no surtirá efectos en forma inmediata.
Una parte de la Doctrina (Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth) sostiene que todo pedido de reintegro que tenga origen en la declaración rectificativa debería tramitarse como recurso de repetición.
Por el contrario Jarach opina que, además de la acción de repetición, el contribuyente puede solicitar a la DGI un reconocimiento del pago indebido conforme a lo que establece el articulo 28 que nos indica lo siguiente:
La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la Administración Federal y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa

Es decir que si bien en principio se tendría que iniciar una acción de repetición, también se puede solicitar una compensación e inclusive una devolución de los importes conforme al mecanismo instituido por la Resolución General DGI 2224.

Recordemos que la DGI, en uso de sus facultades discrecionales, puede reconocer eficacia inmediata a una rectificación conceptual que arroje importes menores, siempre que en la misma se exprese la capacidad contributiva evidente e incontratable del responsable

Si al verificar administrativamente la declaración jurada se determina de oficio un impuesto mayor que el declarado e ingresado a éste se lo computa como pago a cuenta.

Ha sostenido el T.F.N. que el plazo para presentar declaraciones juradas y pagar el impuesto respectivo no se halla establecido en la relación tributaria en favor del acreedor y del deudor en forma recíproca sino en beneficio de este último exclusivamente. La presentación anticipada de una declaración jurada no puede ocasionar inconveniente alguno para la Administración tributaria si se la efectúa habiéndose producido el cierre del período por el cual se la formula ya que el declarante no puede enmendar libremente las declaraciones juradas presentadas con la salvedad del error de cálculo que surge de ellas. Antes o después del vencimiento general para su presentación la declaración surte para el declarante el efecto de una liquidación definitiva ("Coca-Cola S.A." del 29/6/88 "D.F." t. XLV p. 479).

3. Boletas de deposito y comunicaciones de pago

Un articulo cuestionado acerca de la declaración jurada es el articulo 15 primer párrafo de la ley 11683 que establece:

Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben están sujetos a las sanciones de los arts. 39, 45 y 46 de la ley.

Giuliani Fonrouge opina que no alcanza a comprender que infracciones se podrían cometer con un deposito erróneo como no fuera la falsificación o adulteración del instrumento lo que no entra en el supuesto del articulo. El deposito de una suma inferior a la que debe pagar el contribuyente no significa fraude ni omisión de impuesto en el sentido legal

Esta particular disposición ha dado motivo a un plenario del Tribunal Fiscal que acertadamente declaro que a los fines de la figura que prevé el articulo 45 (defraudación) no revisten el carácter de declaraciones juradas las boletas de depósito de anticipos.

4. El secreto Fiscal.

En un principio el articulo 100 de la ley nacional de procedimiento tributario estableció el secreto mas absoluto de las declaraciones e informaciones, tanto que ni siquiera la mujer en tren de despojo por su marido o el incapaz estafado por sus representantes legales, podían recurrir a las constancias existentes en la D.G.I. para defender sus patrimonios amenazados. Esta disposición se mantuvo vigente hasta que fue suprimida en el año 1965, por la ley 16.656, desapareciendo con ello la causa de muchas controversias suscitadas. Esto fue modificado nuevamente por la ley 20.024, que reestableció el secreto con ciertas excepciones.

Actualmente el articulo 101 impone el secreto fiscal sobre las declaraciones juradas manifestaciones e informes que los responsables o terceros presenten ante la Administración Federal de Ingresos Públicos. y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen esas informaciones.

Específicamente obliga a guardar tal secreto a los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos que no pueden comunicar a persona alguna lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones "salvo a sus superiores jerárquicos".

Sin embargo la Corte Suprema admitió que un contribuyente hiciera valer como prueba su declaración jurada en el juicio seguido contra su asesor impositivo ("Santos Genchi c. Lituarde Casalini" del 14/9/76 "Fallos" 295-812). Puntualizó el alto tribunal que el sentido de la previsión legal es llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que formule ante la D.G.I. será secreta. "Se trata pues de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública (Fallos 237-355, 248-627 , 250-530)".

En consecuencia los terceros que divulguen o reproduzcan las informaciones en el régimen de secreto fiscal, serán reprimidos conforme lo establece el articulo 157 del Código Penal.

4.1 Excepciones del secreto fiscal.

El referido secreto fiscal cede en determinadas situaciones de excepción, especialmente cuando resulte imprescindible para asegurar las rentas fiscales, produciéndose de tal modo una flexibilidad en el denominado ¨principio de reserva¨

Estas son:

-las cuestiones de familia, o los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.

a) cuando es necesario notificar por edictos en vista de que se desconoce el domicilio del responsable

b) para los organismos recaudadores nacionales provinciales o municipales en lo atinente a informaciones directamente vinculadas con los gravámenes de sus jurisdicciones. La Administración Federal de Ingresos Públicos está obligada a suministrar o a requerir la información financiera o bursátil que le solicitaren en cumplimiento de sus funciones la Dirección General de Aduanas. la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina sin que se pueda invocar el secreto establecido en el título V de la ley 21526 y en los artículos 8, 46 y 48 de la ley 17811 sus modificatorias “u otras normas legales pertinentes”.

c) para personas o entidades a quienes la Administración Federal de Ingresos Públicos encomiende tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación procesamiento de información, confección de padrones etc. las cuales deben guardar secreto respecto de terceros.

Sin embargo el decreto 606/1999 a establecido que no están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones

juradas , a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La Administración Federal de Ingresos Públicos queda facultada para dar publicidad de esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

Cabe decir por ultimo que las provincias mantienen en forma por lo general rigurosa el principio del secreto de las declaraciones juradas y de las informaciones que se recojan a su respecto, como por ejemplo, en el articulo 115 del Código Fiscal de Buenos Aires, que lo extiende a las actuaciones ante el Tribunal Fiscal de Apelación, y solo establece una excepción para los pedidos de informes de las municipalidades de la provincia o previo acuerdo de reciprocidad del fisco nacional u otros fiscos provinciales.

5. Determinación mixta por los particulares y el fisco conjuntamente.

Este tipo de determinación es el que efectúa la administración con la cooperación del sujeto pasivo.

A diferencia del procedimiento anterior, el sujeto pasivo aporta los datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal, no el sujeto pasivo.

En nuestro país tiene un alcance limitado y es un procedimiento de excepción, aplicable en pocos impuestos, a diferencia de otros países, como Italia y Suiza, donde constituye la forma normal de determinar los tributo de mayor importancia.

Entre nosotros se aplica principalmente en los derechos aduaneros, en los cuales el sujetos pasivo debe presentar los datos que le solicita la autoridad aduanera, y valiéndose de esos datos y de la documentación que se debe aportar, la aduana establece el monto cuantitativo de la obligación.

CAPITULO IV

DETERMINACIÓN DE OFICIO

1.Casos en que procede.

Es la que practica la Administración Fiscal en las siguientes circunstancias:

-Cuando el procedimiento esta expresamente establecido por la ley. Tal es lo que sucede en el impuesto Inmobiliario. Al respecto el Código Tributario de Córdoba dispone que el impuesto sea determinado por la Dirección, quien expide las liquidaciones para su pago.

-Cuando el sujeto pasivo no presenta la declaración jurada correspondiente en los casos en que esta obligado a hacerlo, o cuando en el caso de la determinación mixta el sujeto pasivo no aporta los datos que le pide el fisco para concretar el importe del tributo.

-Cuando la declaración jurada que presenta el sujeto pasivo (en el caso de este tipo de este tipo de determinación) o los datos que denuncia (en la determinación mixta) son impugnados ya sea por circunstancias inherentes a los actos mismos o por defectos o carencia de elementos de verificación.

Circunstancias inherentes a los actos mismos serian errores de cualquier tipo en los datos aportados, así como errores o inexactitudes que pueden ser intencionales o no.

Defectos o carencia de elemento de verificación son la falta de libros, documentos o que estos, si bien son presentados, no merecen fe al organismo fiscal.
Estas dos ultimas situaciones son las que contempla la ley de procedimiento tributario como causales de inicio del procedimiento de determinación tributaria.

Al respecto el articulo 16 primer párrafo de la ley 11683 establece:
Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas la Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a

determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo en su caso y a liquidar el gravamen correspondiente sea en forma directa por conocimiento cierto de dicha materia sea mediante estimación si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

La reforma de la ley 20024 incorporó las normas sobre “quebranto impositivo” y “liquidación” del gravamen pero en verdad tales circunstancias eran innecesarias por referirse a consecuencias del acto de determinación. En efecto la liquidación constituye la etapa final del proceso de determinación y es la planilla o cuenta que lo resume y exterioriza; y por cierto que del proceso aludido podría resultar un saldo a cargo del responsable o un quebranto (o saldo a su favor) por lo cual ambas referencias son superfluas.

2.¿De naturaleza administrativa o jurisdiccional?

En este caso la discusión doctrinaria surge como consecuencia de establecer si la determinación por el fisco es de naturaleza jurisdiccional o administrativo. La dilucidación de esta cuestión nos explica Villegas, esta íntimamente relacionada con el problema del verdadero comienzo del proceso tributario.

Una parte de la doctrina argentina sostiene que el procedimiento de oficio desarrollado por la Administración Fiscal es de naturaleza jurisdiccional.

Es el caso de Jarach que establece que la primera etapa administrativa debe asimilarse a la segunda contenciosa para que ambas constituyan la unidad fundamental del proceso tributario.

Sin embargo la intima relación, no supone la identificación o asimilación de uno con otro.

Los autores que sostienen tal posición presentan algunas discrepancias. Así Giuliani Fonrouge sostiene que el contencioso tributario comienza con el recurso de reconsideración entablado por el particular contra el propio ente fiscal que produjo la determinación. Es decir que la autoridad jurisdiccional comienza con la impugnación del acto, posterior a su emisión. Considera que puede haber cierta actividad jurisdiccional en la Administración Publica. Reconoce que podrán surgir dudas en cuanto al recurso de reconsideración autorizado por la ley 11683, pero entiende que no es un nuevo recurso jerárquico invocado ante la misma autoridad o el superior administrativo, sino que con este recurso se inicia la actividad jurisdiccional. Además sostiene que

esta controversia de carácter jurisdiccional es mucho mas evidente en el caso de la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Otros autores no comparten esta idea, tales como Valdés Costa y Francisco Martínez.

El primero sostiene que en el contencioso tributario propiamente dicho se abre con posterioridad a la decisión administrativa definitiva, o sea cuando se agota la vía administrativa con todos los recursos previstos en el respectivo ordenamiento jurídico.

El segundo sostiene que el procedimiento de determinación ante la administración, no reviste naturaleza jurisdiccional, ya que si bien es cierto que en tales situaciones la autoridad administrativa juzga y manda, pero se trata de un juicio y de un mandato de parte, y no de un juicio y de un mandato imparcial. Es un juicio y un mandato de parte porque la administración publica es uno de los sujetos en conflicto.

La autoridad jurisdiccional, para que sea tal, debe llevarla a cabo un tercer sujeto que se haya sobre los sujetos que son parte de la relación jurídica controvertida. Por ello ni la determinación ni el recurso de reconsideración emanado de la propia administración pueden considerarse actos jurisdiccionales, y por tanto están fuera del derecho procesal tributario.

Villegas entiende que el proceso tributario solo se inicia mediante la intervención del Tribunal Fiscal o de la justicia ordinaria, mediante los recursos y acciones establecidos por la ley. Por lo que todo lo concerniente a la determinación es administrativo, y no jurisdiccional, sosteniendo que el proceso tributario jurisdiccional comienza con posterioridad a todo lo concerniente a la determinación.

Carranza Torrez por entiende que hay en nuestro derecho, una clara separación entre funciones administrativas y jurisdiccionales, resultando parte de las primeras, todos los actos o los recursos que se presentan ante la propia administración, cuya resolución será siempre impugnable ante los organismos jurisdiccionales.

3. Inspectores y Fiscalizadores

El segundo párrafo del articulo 16 de la ley de Procedimiento Tributario establece:

Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos no constituyen determinación administrativa de aquellos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9 punto 1 inciso b y 10 del decreto 618/97.

En este párrafo se observa la diferencia marcada entre empleados y funcionarios, corriente en derecho administrativo para señalar diferencias sustanciales de categoría; y en segundo lugar entre tareas de fiscalización, que son puramente informativas, y acto de determinación, que es manifestación unilateral de la autoridad administrativa, y que únicamente pueden ser establecidas por los mal llamados jueces administrativos.

En los primeros tiempos la jurisprudencia había establecido que las liquidaciones impositivas efectuadas por los inspectores de la A.F.I.P.-D.G.I. tenían carácter definitivo y no podían ser modificadas por la propia repartición a la cual aquellos representaban, a menos que se hubieren ocultado circunstancias capaces de variar el monto imponible. Más tarde, la Corte Suprema modificó su criterio y sancionó el principio de revisibilidad que se incorporó al ordenamiento mediante la ley 12965 del año 1947.

Es decir que los funcionarios competentes para efectuar la determinación de oficio, pueden modificar la liquidación del inspector aun aceptada por el contribuyente, puesto que ella no compromete a la Dirección; pero si la interpretación hubiere sido confirmada o aprobada por aquellos, esto importaría determinación no susceptible de modificación por mero cambio de interpretación.

Se desprende de lo expuesto que cuando la ley habla de “determinación de oficio” alude siempre a resoluciones de la A.F.I.P. mediante la actuación de los llamados jueces administrativos.

Esta consideración es muy importante porque en el caso que el sujeto pasivo abone el tributo correspondiente como consecuencia de una intimación liquidatoria por parte de un inspector de la AFIP-DGI, este no tendrá el carácter de pago a requerimiento por parte de la Administración Fiscal, sino que será un pago espontáneo, por lo que para intentar una eventual repetición deberá seguirse el procedimiento especifico previsto por el articulo 81 de la ley 11683.

4.Etapas del procedimiento de determinación por parte de la Administración Fiscal

Tanto si la declaración o información no se presentan, como si ellas son excluidas, la administración fiscal debe llevar a cabo el acto de determinación procurando seguir un tramite que cumpla en la mejor medida posible el doble objetivo de recaudación eficaz y derechos individuales garantizados. Para lograr ello el procedimiento determinativo debe desenvolverse en disversas etapas.

Etapa preparatoria.

Las primera tareas a que se ve avocado el fisco son la fiscalizadoras e investigatorias.

Abadal y Madou entienden que con la inspección se inicia un proceso administrativo que puede considerarse dividido en dos secuencias:

-**carácter preparatorio o prevencional**, en la cual se comprueba las veracidad del contenido de las declaraciones juradas confeccionadas por el contribuyente, o a falta de estas, se compulsa su estado impositivo por distintos medios, en relación a estas actuaciones la ley 19549 es aplicable de modo directo en todos los rubros que no se encuentren explicitados en la norma tributaria.

-**la atribución de responsabilidad** por el resultado de la etapa anterior, y que constituye el procedimiento de determinación de oficio.

Esta secuencia se encuentra se encuentra específicamente regulada en la ley 11683.

En esta etapa si la declaración se presento, aunque luego haya sido impugnada por parte de la Administración Fiscal la labor se simplifica en importantes aspecto.

Como la declaración debe responsabilizar en forma definitiva e inmodificable al declarante por sus consecuencias (salvo los casos de error comprobado) la administración Fiscal se encuentra con la seguridad de un hecho imponible realizado y con un sujeto pasivo identificado. Sus pasos se dirigirán entonces hacia el importe de una deuda tributaria que se tiene por existente.

Mas difícil es el asunto para el fisco cuando debiendo haberse declarado no se declaro. En este caso para poder llegar a la afirmación de que se ¨debió haber declarado¨, es necesario poder sostener que sucedió un hecho imponible del

cual el fisco no ha tenido noticia por la vía pertinente, y que ello dio como lógico resultado que alguien resultara presunto deudor tributario. Se trata entonces, ahora no de la mera verificación, fiscalización o control, sino de la a veces ardua tarea de investigación cuyo objeto será descubrir la existencia de posibles hechos imponibles realizados pero ignorados por el fisco, con la consiguiente falta de individualización de los sujetos pasivos pagadores.

Cabe aclarar que estas tareas fiscalizadoras e investigatorias descritas puede carecer de todo efecto determinativo. Puede suceder así, que una vez practicada la fiscalización se llegue a la certidumbre de que el sujeto pasivo había declarado bien y que las sospechas que indujeron a dudar de su actividad fueron infundadas. Si así ocurre la declaración se convierte en determinación tributaria y la actividad fiscalizadora pierde toda consecuencia jurídica. Puede también ocurrir que la investigación crea haber detectado un contribuyente que no declaro, pero que luego de la actividad desarrollada por parte de la Administración Fiscal se llegara a la conclusión de que no a existido hecho imponible alguno. En este caso la investigación desarrollada por el fisco tampoco genera consecuencias jurídicas.

Etapa instructoria

Ante la no presentación de declaraciones juradas, o frente al hecho de declaraciones juradas presentadas pero impugnadas por parte de la Administración Fiscal, procede que este determine de oficio la materia imponible o quebranto impositivo en su caso.

La tarea de contralor se transforma entonces en una etapa de instrucción preparatoria de la determinación, con características marcadamente inquisitorias, cuyo objetivo es llegar a la verdad de los hechos tal cual sucedieron. Para la cual debe conseguir todos los datos necesarios para llegar a una clara, precisa y circunstanciada atribución de la deuda tributaria.

Por ello la norma tributaria ha dispuesto amplias facultades respecto de la Administración Fiscal, a los fines de obtener las pruebas necesarias para establecer el acaecimiento del hecho imponible y la magnitud de la obligación tributaria.

Conforme a lo anteriormente dicho el articulo 35 de la ley 11683 le otorga a la Administración Fiscal la posibilidad de:

Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero, que a juicio de la AFIP tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquellos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según esta estime convenientemente, todas las preguntas o requerimiento que se les hagan sobre circunstancias u operaciones que estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.

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

Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables y documentos de responsables o terceros que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.

Requerir el auxilio inmediato de la fuerza publica cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsable y terceros o cuando sea necesario para la ejecución de las ordenes de allanamiento.

En la práctica cuando resulta deuda tributaria de esta etapa instructoria los inspectores actuantes les entregan a los responsables copias de las liquidaciones practicadas para su consideración otorgándoles un plazo a los efectos de su aprobación o la formulación de reparos a la vez que les informan que si al vencimiento no se prestara conformidad las actuaciones administrativas serán giradas a la División Revisión y Recursos para examinar la procedencia de la determinación de oficio. Este mecanismo además de propender a la simplificación de trámites tiene la ventaja de eximir de penalidades o reducirlas. Lamentablemente la vista de estas liquidaciones no se halla regulada en la ley.

CAPITULO V
LA DETERMINACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL CONFORME A LA LEY 11683.

1.Análisis del Articulo 17 del Código Fiscal

El procedimiento de determinación de oficio se iniciará por el juez administrativo con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen proporcionando detallado fundamento de los mismos para que en el término de quince días que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

Evacuada la vista o trascurrido el término señalado el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de quince días.

La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y en su caso multa con el interés resarcitorio y la actualización cuando correspondiesen calculados hasta la fecha que se indique en la misma sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.

En el supuesto que trascurrieran noventa días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados treinta días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada caducará el procedimiento sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas y el fisco podrá iniciar —por una única vez— un nuevo proceso de determinación de oficio previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos de lo que se dará conocimiento dentro del término de treinta días al organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno.

El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del articulo 8.

Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos con arreglo al último párrafo del articulo 11 se limite a errores de cálculo se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si —antes de ese acto— prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el fisco.

2. Posibilidad de las presentación de pruebas por parte del sujeto pasivo

Así como es necesario que el sujeto pasivo sea escuchado durante el proceso de formación del acto determinativo, también lo es que se le proporcione la oportunidad de demostrar lo que afirma, en los casos en que esas afirmaciones sean discrepantes con las apreciaciones del fisco.

3. Vista al contribuyente o responsable.

El primer paso consiste en otorgar una vista al contribuyente o responsable por parte del llamado juez administrativo de lo que se hubiere actuado internamente en la A.F.I.P.-D.G.I.. Esta debe ser notificada al domicilio fiscal por alguno de los medios del articulo 100 de la ley 11683.

Sin dudas la vista conferida constituye una adecuada posibilidad para el ejercicio del derecho de defensa.

Ya sea para impugnar la declaración presentada o supliéndola en caso de omisión, la Administración Fiscal debe procurar que el sujeto pasivo obtenga conocimiento de las actuaciones administrativas que llevaron, a raíz del ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización, a impugnar las declaraciones juradas presentadas. Además que el contribuyente a o responsable conozca en forma concreta y clara, las razones por las que el juez

administrativo formula sus impugnaciones o cargos; este requisito no es mas que un correlato al ejercicio del derecho de defensa que culmina con la presentación del descargo.

Ha dicho el T.F.N. en “Politeama S.A.” del 27/12/63 (“L.L.” t. 116 ps. 729 y ss.) que en el procedimiento de determinación de oficio de la ley 11683 es requisito esencial e inexcusable la audiencia del presunto responsable sin cuya observancia la resolución que se dicte adolece de nulidad por violar el derecho de defensa. En sentido análogo C.N.Cont.-Adm. Fed. Cap. Sala 3 “Estudio Integral S.R.L.” del 3/11/94.

Su falta a nuestro juicio determina la nulidad de las actuaciones no siendo aplicable el principio de subsanación de la restricción de la defensa en juicio en etapas ulteriores sustentado por la C.S. (“Fallos” 205-549 ; 247-52 consid. 1; 267-393 consid. 12 y otros).

El contribuyente o responsable dispone del término de quince días para expedirse con respecto a los cargos que se le formulen manifestando por escrito su descargo y ofreciendo o presentando las pruebas que hagan a su derecho.

Este plazo puede ser prorrogable por única vez y por un lapso idéntico. La decisión de otorgar esta prorroga es facultad del juez administrativo debiéndolo peticionar el contribuyente con razones fundadas. Este plazo “extraordinario” comienza a correr a partir del día siguiente al día de la notificación de la resolución que lo otorga. Por lo que no se puede entender que el plazo de quince días más debe correr a partir del vencimiento del ordinario que por derecho le corresponde al contribuyente. Este fundamento está dado por el propio régimen de la ley 11683 y su complementario de procedimientos administrativos (ley 19549) cuyo articulo 10 indica que el silencio de la administración significa negativa a lo peticionado por lo que la concesión del plazo “extraordinario” necesita del dictado de la resolución a partir de la cual nace en favor del administrado. Al respecto la ley 19549 estableció que cuando se disponga la ampliación de un plazo de oficio o a pedido del interesado se debe dictar resolución fundada y la denegatoria debe ser notificada por lo menos con dos días de antelación al vencimiento del plazo cuya prórroga se solicitó.

Para una parte de la doctrina (Buitrago, Guzmán, Sánchez Succar) La decisión por parte del Juez administrativo en relación al otorgamiento de este plazo extraordinario es inapelable conforme al articulo 80 del decreto reglamentario de la ley 11683 que consagra la irrecurribilidad de las medidas preparatorias de decisiones administrativas; por tal motivo se juzga prudente efectuar la correspondiente solicitud con una antelación suficiente al vencimiento, tendiendo en cuenta que por imperio del articulo 1, inciso e, punto 5 de la ley 19549, su denegatoria debe ser notificada por lo menos 2 días antes a aquel momento.

En cambio Giuliani Fonrouge manifiesta que la denegatoria por parte del juez administrativo puede ser apelada interponiendo un recurso de reconsideración y si éste a su vez es denegado puede optar por el recurso de apelación ante el director o por el recurso jerárquico directamente (ley 19549 modificada por la ley 21686 y articulo 74 decreto 1397/79).

4. Contestación del contribuyente o responsable.

Dentro de los quince días conforme a lo anteriormente establecido el sujeto pasivo de la relación jurídico tributarias podrá:

-Manifestar disconformidad con dicho cargo y ofrecer prueba.

Si el contribuyente o responsable manifiesta disconformidad con el cargo formulado y simultáneamente ofrece pruebas es indudable que el llamado juez administrativo debe resolver acerca de su admisibilidad o rechazo. Aunque la ley guarda ahora completo silencio acerca de esta parte del procedimiento es indudable que por razones obvias no requiere fundamentos la admisibilidad de las pruebas; su rechazo en cambio debe basarse en razones de importancia por la restricción al derecho de defensa que ello puede importar aunque en derecho tributario sólo son aceptables las pruebas conducentes al fin perseguido.

5. Pruebas.

El ofrecimiento de prueba en el procedimiento de determinación de oficio adquiere fundamental importancia, no solo porque constituye el núcleo de defensa y el núcleo de las pretensiones del sujeto pasivo, sino porque también

condiciona la prueba susceptible de ofrecerse ante una eventual demanda contenciosa o bien ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Anteriormente, conforme a lo dispuesto por la ley 20626 las pruebas sólo podían sustanciarse ante el juez administrativo y no eran susceptibles de repetición o complemento en la etapa del Tribunal Fiscal. La ley 21858 ha restablecido el sistema primitivo pero guardando silencio acerca de las medidas probatorias en la instancia ante la D.G.I. mas al hacerlo ha olvidado que sin perjuicio de la actuación ante el Tribunal Fiscal los interesados pueden tener interés en sustanciar las pruebas ante la D.G.I..

El silencio de la ley es suplido por el decreto reglamentario.

El articulo 35 del mismo establece:

¨En los procedimientos en los cuales el contribuyente o responsable ofrezca prueba que haga a su derecho, su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento se regirán por las normas contenidas en el Titulo VI del decreto 1759/72 en aquellos aspectos no reglados por la ley y este reglamento, no admitiéndose el alegato previsto en el articulo 60 del mencionado decreto.

La prueba a que se refiere el párrafo anterior deberá ser producida dentro del termino de 30 días posteriores al de la fecha de notificación de auto que las admitiera. Este plazo será prorrogable mediante resolución fundada por un lapso igual y por una sola vez.

En los casos en que el contribuyente o responsable no produjere la prueba dentro del plazo establecido en el párrafo anterior, el juez administrativo podrá dictar resolución prescindiendo de ella.

El juez administrativo podrá, en cualquier momento del proceso, disponer las verificaciones, controles y demás pruebas que, como medidas para mejor proveer, considere necesarias para establecer la real situación de los hechos.

Ni la ley ni el decreto de la misma nos dice cuáles son los medios de prueba de que puede valerse el interesado por lo cual deben aplicarse la normas del decreto 1759/72.

Esta aplicación subsidiaria del decreto reglamentario de la ley nacional de procedimientos administrativos se basa en el articulo 35 del decreto reglamentario de la ley 11683 y el articulo 116 de la misma ley que establece que ¨En todo lo no previsto en este Título serán de aplicación supletoria la legislación que regula los Procedimientos Administrativos y el Código Procesal

Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación.¨

El articulo 46 del decreto 1759/72 establece:

¨La Administración de oficio o a pedido de parte, podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, fijando el plazo para su producción y su ampliación, si correspondiere, se admitirán todos los medios de prueba salvo los que fueren manifiestamente improcedentes superfluos o meramente dilatorios".

Se recoge así la regla contenida en el articulo 364, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

El rechazo de la prueba por el juez administrativo no produce la nulidad de la resolución determinativa, mas en la medida en que ella pueda ofrecerse nuevamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En el caso de que exista una imposibilidad real de ofrecerla en la instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal, ello implicaría una afectación del derecho de defensa en juicio, e importaría una causal de nulidad.

5.1 Prueba documental.

Documento es todo objeto susceptible de representar una manifestación del pensamiento, con prescindencia de la forma en que esa representación se exterioriza.

La legislación sustancial utiliza las expresiones documento e instrumento como equivalentes a documentos escritos y para referirse particularmente, a los que se encuentran firmados por sus autores. Sin embargo las normas pertinentes no excluyen otro tipo de objetos representativos como planos, mapas, marcas señas, fotografías, películas, etc.

El decreto 1752/79 establece:

Articulo 27. Documentos acompañados

Los documentos que se acompañen en los escritos y aquellos cuya agregación se solicite a titulo de prueba podrán presentarse en su original, en testimonios expedidos por autoridad competente o en copia que certificara la autoridad administrativa previo cotejo con el original, el que se devolverá al interesado.

Podrá solicitarse la reserva de cualquier documento, libro o comprobante que se presente, en cuyo caso se procederá a su guarda bajo constancia.

Articulo 28. Documentos de extraña jurisdicción legalizados. Traducción.
Los documentos expedidos por autoridad extranjera deberán presentarse debidamente legalizados si así lo exigiere la autoridad administrativa. Los redactados en idioma extranjero deberán acompañarse con su correspondiente traducción hecha por traductor matriculado.

Articulo 29. Firma de los documentos por profesionales.
Los documentos y planos que se presenten, excepto los croquis, deberán estar firmados por profesionales inscriptos en matricula nacional, provincial o municipal, indistintamente.

Los expedientes administrativos son la prueba “común” en estas actuaciones los que incluso aunque pertenezcan a empresas estatales tienen valor como prueba en juicio. La jurisprudencia exige que para apartarse de sus constancias no es suficiente un desconocimiento genérico de su contenido siendo necesario que se especifiquen sus fallas suministrando prueba de ellas. Así se equipara a los expedientes administrativos a los instrumentos públicos en su valor probatorio con fundamento en la presunción de validez y regularidad de los actos de funcionarios públicos.

5.2 Prueba de informes.
La prueba de informes puede caracterizarse como un medio de aportar al proceso datos concretos acerca de actos o hechos resultantes de la documentación, archivos o registros contables de terceros o de las partes, siempre que tales datos no provengan necesariamente del conocimiento personal de aquellos
El articulo 48 del decreto 1752/79 establece:
Sin perjuicio de los informes y dictámenes cuyo requerimiento fuere obligatorio, según normas expresas que así lo establezcan podrán recabarse, mediante resolución fundada, cuantos otros se estimen necesarios al establecimiento de la verdad jurídica objetiva. En la tramitación de los informes y dictámenes se estará a lo prescripto en el articulo 14.
El plazo máximo para evacuar los informes técnicos y dictámenes será de 20 días, pudiendo ampliarse, si existieren motivos atendibles y a pedido de quien deba producirlos, por el tiempo razonable que fuere necesario.

Los informes administrativos no técnicos deberán evacuarse en el plazo máximo de 10 días. Si los terceros no contestaren los informes que les hubieren sido requeridos dentro del plazo fijado o de la ampliación acordada o se negaren a responder, se prescindirá de esta prueba.
Los plazos establecidos en los párrafos anteriores solo se tendrán en cuenta si el expediente administrativo fue abierto a prueba.

5.3 Prueba de testigos.

Los testigos son las personas físicas, distintas de las partes, que deben declarar sobre sus percepciones o deducciones de hechos pasados.
El decreto 1759/72 establece:
Articulo 49
¨Los testigos serán examinados en la sede del organismo competente por el agente a quien se designe al efecto¨.

Articulo 50.
¨Se fijará día y hora para la audiencia de los testigos y una supletoria para el caso de que no concurran a la primera; ambas audiencias serán notificadas conjuntamente por la autoridad, pero el proponente tendrá a su cargo asegurar la asistencia de los testigos. La incomparecencia de estos a ambas audiencias hará perder al proponente el testimonio de que se trate, pero la ausencia de la parte interesada no obstará al interrogatorio de los testigos presentes¨.
Esta ultima regla parece demasiado cómoda para la administración, pues ella no pone nada de si para ayudar a la producción de la prueba, ni tampoco ofrece salida alguna para el proponente, que, al fin de cuentas, carece de potestades mas aun que la administración para intentar siquiera inducir la asistencia de los testigos.
En cambio cuando nos referimos a aquellos procesos que se encuentran regulados por el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación el articulo 431 en su ultimo párrafo establece que:
¨El juzgado fijara una audiencia supletoria con carácter de segunda citación, en fecha próxima, para que declaren los testigos que faltasen a las audiencias, con la advertencia de que si faltase a la primera, sin causa justificada, se lo hará comparecer a la segunda por medio de la fuerza publica y se le impondrá una multa de hasta pesos un mil ($1000)¨.

Articulo 51.

¨Si el testigo no residiere en el lugar del asiento del organismo competente y la parte interesada no tomare a su cargo la comparecencia, se lo podrá interrogar en alguna oficina publica ubicada en el lugar de residencia propuesto por el agente a quien se le delegue la tarea¨.

En relación a este articulo, en el caso en que el sujeto pasivo ofrezca testigos en la instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación el articulo 83 del decreto 1397/79 establece que ¨Cuando a los fines del proceso deban prestar declaración testigos que no se domicilien en la Capital Federal, si cualquiera de las partes así lo solicita, el testimonio será prestado ante el jefe de la delegación, distrito o agencia de la Dirección General impositiva o de la Administración Nacional de Aduanas que corresponda al domicilio del testigo, en las condiciones y bajo las formas que determine el reglamento del tribunal fiscal¨.

Articulo 52.

¨Los testigos serán libremente interrogados sobre los hechos por la autoridad, sin perjuicio de los interrogatorios de la partes interesadas, los que pueden ser presentados hasta el momento mismo de la audiencia.

Se labrara acta en que consten las preguntas y sus respuestas¨.

Normas de paliación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

Art. 419 justificación de la enfermedad.

La enfermedad deberá justificarse con anticipación suficiente a la audiencia, mediante certificado médico. En éste deberá consignarse la fecha, el lugar donde se encuentra el enfermo y el tiempo que durara el impedimento para concurrir al tribunal

Art. 426 procedencia.

Toda persona mayor de 14 años podrá ser propuesta como testigo y tendrá el deber de comparecer y declarar, salvo las excepciones establecidas por ley.

Los testigos que tengan su domicilio fuera del lugar del asiento del tribunal pero dentro de un radio de 70 kilómetros, están obligados a comparecer para prestar declaración ante el tribunal de la causa, si lo solicitare la parte que los propone y el testigo no justificare imposibilidad de concurrir ante dicho tribunal.

Art. 427 testigos excluidos.
No podrán ser ofrecidos como testigos los consanguíneos o afines en línea directa de las partes, ni el cónyuge, aunque estuviere separado legalmente, salvo si se tratare de reconocimiento de firmas.

Art. 428 oposición.
Sin perjuicio de la facultad del juez de desestimar de oficio y sin sustanciación alguna el ofrecimiento de prueba testimonial que no fuese admisible, o de testigos cuya declaración no procediese por posición de la ley, las partes podrán formular oposición si indebidamente se la hubiere ordenado.

Art. 429 ofrecimiento.
Cuando las partes pretendan producir prueba de testigos, deberán presentar una lista de ellos con expresión de sus nombres, profesión y domicilio.
Si por las circunstancias del caso a la parte le fuera imposible conocer algunos de esos datos, bastará que indique los necesarios para que el testigo pueda ser individualizado sin dilaciones y sea posible su citación.
El interrogatorio podrá reservarse por las partes hasta la audiencia en que deban presentarse los testigos.

Art. 436 testigo imposibilitado de comparecer.
Si alguno de los testigos se hallase imposibilitado de comparecer al juzgado o tuviere alguna otra razón atendible a juicio del juez para no hacerlo, será examinado en su casa, ante el secretario, presentes o no las partes, según las circunstancias.

Art. 440 juramento o promesa de decir verdad.
Antes de declarar, los testigos prestaran juramento o formularan promesa de decir verdad, a su elección, y serán informados de las consecuencias penales a que pueden dar lugar las declaraciones falsas o reticentes.

Art. 441 interrogatorio preliminar.
Aunque las partes no lo pidan, los testigos serán siempre preguntados:
1) por su nombre, edad, estado, profesión y domicilio;
2) si es pariente por consanguinidad o afinidad de alguna de las partes, y en que grado;
3) si tiene interés directo o indirecto en el pleito;
4) si es amigo intimo o enemigo;

5) si es dependiente, acreedor o deudor de alguno de los litigantes, o si tiene algún otro género de relación con ellos.
Aunque las circunstancias individuales declaradas por el testigo no coincidieran totalmente con los datos que la parte hubiese indicado al proponerlo, se recibirá su declaración si indudablemente fuere la misma persona y, por la circunstancias del caso, la contraria no hubiere podido ser inducida en error.

Art. 443 forma de la preguntas.
Las preguntas no contendrán más de un hecho; serán claras y concretas; no se formularan las que están concebidas en términos afirmativos, sugieran la respuesta o sean ofensivas o vejatorias.
No podrán contener referencias de carácter técnico, salvo si fueren dirigidas a personas especializadas.

Art. 444 negativa a responder.
El testigo podrá rehusarse a contestar las preguntas:
1) si la respuesta lo expusiere a enjuiciamiento penal o comprometiera su honor;
2) si no pudiere responder sin revelar un secreto profesional, militar, científico, artístico o industrial.

Art. 445 forma de las respuestas.
El testigo contestara sin poder leer notas o apuntes, a menos que por la índole de la pregunta, se le autorizara. En esta caso, se dejara constancia en el acta de las respuestas dadas mediante lectura.
Deberá siempre dar la razón de su dicho; si no lo hiciere, el juez le exigirá.

Art. 448 careo.
Se podrá decretar el careo entre testigos o entre éstos y las partes. Si por residir los testigos o las partes en diferentes lugares el careo fuere dificultoso o imposible, el juez podrá disponer nuevas declaraciones por separado, de acuerdo con el interrogatorio que el formule.

Art. 450 suspensión de la audiencia.
Cuando no puedan examinarse todos los testigos el día señalado, se suspenderá el acto para continuarlo en los siguientes sin necesidad de nueva citación, expresándolo así en el acta que se extienda.

Art. 451 reconocimiento de lugares.
Si el reconocimiento de algún sitio contribuyese a la eficacia del testimonio, podrá hacerse en el examen de los testigos.

Art. 452 prueba de oficio.
El juez podrá disponer de oficio la declaración en el carácter de testigos, de personas mencionadas por las partes en los escritos de constitución del proceso o cuando, según resultare de otras pruebas producidas, tuvieren conocimiento de hechos que puedan gravitar en la decisión de la causa.
Asimismo, podrá ordenar que sean examinados nuevamente los ya interrogados, para aclarar sus declaraciones o proceder al careo.

Art. 455 excepciones a la obligación de comparecer.
Exceptuase de la obligación de comparecer a prestar declaración a los funcionarios que determine la reglamentación de la Corte Suprema.
Dichos testigos declararan por escrito, con la manifestación de que lo hacen bajo juramento o promesa de decir verdad, dentro del plazo que fije el juzgado, debiendo entenderse que no excederá de diez días si no se lo hubiese indicado especialmente.
La parte contraria a la que ofreció el testigo podrá presentar un pliego de preguntas a incluir en el interrogatorio.

Art. 456 idoneidad de los testigos.
Dentro del plazo de prueba las partes podrán alegar y probar acerca de la idoneidad de los testigos. El juez apreciara, según las reglas de la sana crítica, y en oportunidad de dictar sentencia definitiva, las circunstancias y motivos que corroboren o disminuyan la fuerza de las declaraciones.
Promesa de decir verdad, dentro del plazo que fije el juzgado, debiendo entenderse que no excederá de diez días si no se lo hubiese indicado especialmente.
La parte contraria a la que ofreció el testigo podrá presentar un pliego de preguntas a incluir en el interrogatorio.

Art. 491 número de testigos.
Los testigos no podrán exceder de cinco por cada parte. Si se hubiese propuesto un mayor número el juez citara a los cinco primeros y luego de

examinados, de oficio, o a pedido de parte, podrá disponer la recepción de otros testimonios si fuesen estrictamente necesarios.

5.4 Prueba de peritos.

El perito es un tercero, técnicamente idóneo, llamado a dar opinión fundad en un proceso, acerca de la comprobación de hechos cuyo esclarecimiento requiere conocimientos especiales sobre determinada actividad.

El decreto 1752/79 establece:

Articulo54.

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

La Administración se abstendrá de designar peritos por su parte, debiendo limitarse a recabar informes de sus agentes y oficinas técnicas y de terceros, salvo que resultare necesario designarlos para la debida sustanciación del procedimiento.

Articulo 55.

En el acto de solicitarse la designación de un perito, el proponente precisara el cuestionario sobre el que deberá expedirse.

Articulo 56.

Dentro del plazo de 5 días de notificado el nombramiento, el perito aceptara el cargo en el expediente o su proponente agregara una constancia autenticada por el oficial publico o autoridad competente de la aceptación del mismo. Vencido dicho plazo y no habiéndose ofrecido reemplazante, se perderá el derecho a esta prueba; igualmente se perderá si ofrecido y designado un reemplazante, este no aceptare la designación o el proponente tampoco agregare la constancia aludida dentro del plazo establecido.

Articulo 57.

Corresponderá al proponente instar la diligencia y adelantar los gastos razonables que requiere el perito según la naturaleza de la pericia; la falta de presentación del informe en tiempo importara el desistimiento de esta prueba.

El Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece:

Art. 459 designación. Puntos de pericia.
Al ofrecer la prueba pericial se indicara la especialización que ha de tener el perito y se propondrán los puntos de pericia; si la parte ejerciere la facultad de designar consultor técnico, deberá indicar, en el mismo escrito, su nombre profesión y domicilio.
La otra parte, al contestar el traslado que se le conferirá si se tratare de juicio ordinario, o la demanda, en los demás casos, podrá formular la manifestación a que se refiere el artículo 478 o, en su caso, proponer otros puntos que a su juicio deban constituir también objeto de la prueba, y observar la procedencia de los mencionados por quien la ofreció; si ejerciere la facultad de designar consultor técnico, deberá indicar en el mismo escrito su nombre, profesión y domicilio.
Si se hubiesen presentado otros puntos de pericia u observado la procedencia de los propuestos por la parte que ofreció la prueba, se otorgara traslado a esta.
Cuando los litisconsortes no concordaren en la designación del consultor técnico de su parte, el juzgado desinsaculará a uno de los propuestos.

Art. 464 idoneidad.
Si la profesión estuviese reglamentada, el perito deberá tener título habilitante en la ciencia, arte, industria o actividad técnica especializada a que pertenezcan las cuestiones acerca de las cuales deba expedirse.
En caso contrario, o cuando no hubiere en el lugar del proceso perito con título habilitante, podrá ser nombrada cualquier persona con conocimientos en la materia.

Art. 466 causales.
Son de recusación del perito las previstas respecto de los jueces; también, la falta de Título incompetencia en la materia de que se trate, en el supuesto del art. 464, párrafo segundo.

Art. 471 práctica de la pericia.
La pericia estará a cargo del perito designado por el juez. Los consultores técnicos, las partes y sus letrados podrán presenciar las operaciones técnicas que se realicen y formular las observaciones que consideraren pertinentes.

Art. 472 presentación del dictamen.
El perito presentara su dictamen por escrito, con copias para las partes.
Contendrá la explicación detallada de las operaciones técnicas realizadas y de los principios científicos en que se funde.
Los consultores técnicos de las partes dentro del plazo fijado al perito podrán presentar por separado sus respectivos informes, cumpliendo los mismos requisitos.

Art. 474 dictamen inmediato.
Cuando el objeto de la diligencia pericial fuese de tal naturaleza que permita al perito dictaminar inmediatamente, podrá dar su informe por escrito o en audiencia; en el mismo acto los consultores técnicos podrán formular las observaciones pertinentes.

Art. 476 consultas científicas o técnicas.- A petición de parte o de oficio, el juez podrá requerir opinión a universidades, academias, corporaciones, institutos y entidades públicas o privadas de carácter científico o técnico, cuando el dictamen pericial requiriese operaciones o conocimientos de alta especialización.

Art. 477 eficacia probatoria del dictamen.
La fuerza probatoria del dictamen pericial será estimada por el juez teniendo en cuenta la competencia del perito, los principios científicos o
técnicos en que se funda, la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica, las observaciones formuladas por los consultores técnicos o los letrados, conforme a los arts. 473 y 474 y los demás elementos de convicción que la causa ofrezca.

5.5 Confesional

El pensamiento tradicional considera la confesión como la declaración judicial o extrajudicial (espontánea o provocada por el interrogatorio de la contraria, o por el juez directamente), mediante la cual una parte, capaz de obligarse y con animo de suministrar una prueba a la contraria, en perjuicio propio, reconoce total o parcialmente la verdad de un hecho que se refiere a ella y es susceptible de efectos jurídicos.
El decreto 1752/79 establece:

Articulo 59.
Sin perjuicio de lo que establecieran las normas relativas a la potestad correctiva o disciplinaria de la Administración, no serán citados a prestar confesión la parte interesada ni los agentes públicos, pero estos últimos podrán ser ofrecidos por el administrado como testigos, informantes o peritos.
La confesión voluntaria tendrá, sin embargo, los alcances que resultan de los artículos 423, 424 y 425 del CPCCN.

El Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Establece:

Art. 423 efectos de la confesión expresa.- La confesión judicial expresa constituirá plena prueba, salvo cuando:
1) dicho medio se prueba estuviere excluido por la ley respecto de los hechos que constituyen el objeto del juicio, o incidiere sobre derechos que el confesante no puede renunciar o transigir válidamente;
2) recayere sobre hechos cuya investigación prohíba la ley 3) se opusiere a las constancias de instrumentos fehacientes de fecha anterior, agregados al expediente.

Art. 424 alcance de la confesión.
En caso de duda, la confesión deberá interpretarse en favor de quien la hace.
La confesión es indivisible, salvo cuando:
1) el confesante invocare hechos impeditivos, modificativos o extintivos, o absolutamente separables, independientes unos de otros;
2) las circunstancias calificativas expuestas por quien confiesa fueren contraídas a una presunción legal o inverosímiles;
3) las modalidades del caso hicieren procedente la divisibilidad.

Art. 425 confesión extrajudicial.
La confesión hecha fuera de juicio, por escrito o verbalmente, frente a la parte contraria o a quien la represente, obliga en el juicio siempre que este acreditada por los medios de prueba establecidos por la ley. Quedara excluida la testimonial, cuando no hubiere principio de prueba por escrito.
La confesión hecha fuera de juicio a un tercero, constituirá fuente de presunción simple.

5.6 Reconocimiento judicial

El Código Procesal admite asimismo el reconocimiento judicial de lugares o de cosas lo que no está mencionado en la llamada ley de procedimientos administrativos; creemos empero que no se podría dificultar esta medida que podría ser útil en determinadas situaciones.

5.7 Jurisprudencia en materia probatoria.

Cuando las declaraciones de los contribuyentes no se encuentran respaldadas por pruebas fehacientes, gozan de legitimidad las estimaciones de oficio practicadas por la Dirección General Impositiva, incumbiendo a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.
¨SUCESORES DE ROSENDO SOÑORA¨ - C.N.A.C.A.F. – 16/03/67.

Las resoluciones emanadas de la D.G.I. gozan de la presunción de legitimidad (articulo 12 de la ley 19.549) . Por consiguiente la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios.
¨EMERSON ARGENTINA S.A.I.C.¨ - C.S.J.N. – 30/09/74 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL T.II).

La determinación de oficio se presume legitima mientras el responsable no demuestre que el ajuste es infundado o injusto.
¨SALLES, PEDRO R.¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala I – 21/10/93 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL T.II).

La omisión de presentar pruebas por parte de la parte recurrente no puede ser suplida en la instancia del Tribunal Fiscal de Nación, a pesar de las facultades conferidas por el articulo 146 de la ley 11683 (actual articulo 164) para establecer la verdad de los hechos, independientemente de lo alegado por las partes, pues ello no significa que se deba sustituir la actividad procesal que corresponde a las partes, ni subsanar su negligencia. Ello, en atención a que la

presunción de legitimidad que caracteriza a los actos provenientes de la administración fiscal solo pueden ser destruidos con elementos de prueba eficientes aportados por aquel que cuestiona el contenido de la determinación que le afecta.
¨SENDRA S.C.A.¨ - T.F.N. – Sala D – 25/04/95.

Si el contribuyente no aporto ningún elemento probatorio en la instancia administrativa ni ante el Tribunal Fiscal de la Nación, no cabe presumir arbitrariedad del criterio técnico en que se fundo la determinación, puesto que si las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hayan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumben a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.
RÍOS, RICARDO RAUL¨ - T.F.N. – Sala D – 14/08/95.

Corresponde confirmar la determinación efectuada toda vez que la inserción extemporánea en los libros de contabilidad de las facturas justificativas de las operaciones realizadas, así como la alteración correlativa en la numeración de los comprobantes emitidos, la carencia de elementos probatorios de la existencia de medios pecuniarios para afrontar el pago de compras por valores demasiado significativo para el potencial económico de la empresa y los demás aspectos observados en los párrafos precedentes que no han sido refutados ni aclarados por la prueba pericial producida, son elementos que no pueden soslayarse a la hora de juzgar si son validas las operaciones que pretenden respaldar y de las cuales existen serias dudas sobre su existencia.
¨FIBRACO CIA. ARG. DE HILADOS¨ - T.F.N. – Sala D – 08/09/97.

Las planillas de orden interno encontradas por el personal fiscalizador en las cuales se volcaban importes de ventas, utilidad y porcentajes de rentabilidad de diversas sucursales, resultan hábiles para construir el ajuste fiscal dado que, ante la sospecha de hallarse frente a los verdaderos montos de ventas y no habiendo presentado la recurrente en el curso de la inspección, documentación confiable, resulta indispensable que la misma demostrara el destino y finalidad de las mencionadas planillas. Ante la falta de prueba, procede el ajuste en

virtud del principio de legitimidad del que goza el acto, mas aun cuando las manifestaciones de la actora no encuentran respaldo en pruebas categóricas.
¨ATILIO J. DANERI S.A.¨ - T.F.N. – Sala D – 22/12/97.

Si bien nada impide al Fisco Nacional a impugnar las declaraciones juradas de un contribuyente en virtud de razones o acontecimientos vinculados a terceros (que por su relación con el sujeto fiscalizado admita dicha impugnación) no basta una simple sospecha para invertir la carga de la prueba, debiendo el Fisco investigar y probar el ajuste efectuado.
GARCÍA JAIME¨ - T.F.N. – Sala A – 22/04/98.

Todo costo, gasto o crédito que pretenda ser computado a los fines de la determinación de los tributos debe surgir en forma indubitable de los comprobantes fehacientes para su acreditación, conforme a las disposiciones aplicables.
¨MANSO, GUSTAVO¨ - T.F.N. – Sala A – 31/08/99.

6. Medidas para mejor proveer.
El articulo 35 del decreto 1397/79 establece en su ultimo párrafo que el juez administrativo podrá, en cualquier momento del proceso, disponer las verificaciones, controles y demás pruebas que, como medidas para mejor proveer, considere necesarias para establecer la real situación de los hechos
El llamado juez administrativo tiene la facultad de disponer medidas probatorias para mejor proveer ya para añadirlas a las ofrecidas por las partes o bien para suplir el silencio o la inacción. La vigencia estricta del principio dispositivo requerirá no solamente que la iniciativa del proceso y la aportación de los hechos dependiesen de la voluntad de las partes, sino que, además, se confiase exclusivamente a estas la actividad consistente en ofrecer y producir las pruebas tendientes a la demostración de sus afirmaciones. Pero en razón de que esta ultima limitación es susceptible de impedir, en ciertos casos, el esclarecimiento de la verdad jurídica objetiva, que, pese a las restricciones propias de la prueba civil, constituye la meta que debe aspirar una recta administración de justicia, las leyes procesales admiten, en forma concurrente con la carga de la prueba que incumbe a las partes, la facultad de los jueces en

el sentido de completar, por propia iniciativa, el material probatorio aportado por aquellas

7. Guardar silencio ante la vista.

Si el contribuyente o responsable guarda silencio ante la vista conferida por el juez administrativo, puede ser interpretado como aceptación tácita de lo actuado y justifica que se dicte resolución que declare la caducidad del derecho a ofrecer pruebas, por lo que la Administración Fiscal dictara la resolución que determinara el tributo, intimando su pago.

8. Manifestar disconformidad pero sin ofrecer prueba.

Si el contribuyente o responsable discute la pretensión fiscal sin ofrecer prueba obtendrá el mismo resultado que el silencio, permitiendo al fisco que se dicte resolución que declare la caducidad del derecho a ofrecer pruebas y que determine la obligación tributaria que debe satisfacer el sujeto pasivo.

Antes de considerar el contenido de la resolución determinativa de oficio, cabe destacar que en la hipótesis de que el juez administrativo que la suscriba no sea abogado, se requiere un dictamen del servicio jurídico, que será emitido en función de asesoramiento, estableciendo la interpretación, alcance y significado de las normas.

9.Pronto despacho y caducidad del proceso.

El cuarto párrafo del artículo en examen determina que trascurridos noventa días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término otorgado al interesado para producir descargo y ofrecer prueba sin que se dicte la correspondiente resolución el afectado puede requerir “pronto despacho”; y si pasaren treinta días desde dicho requerimiento sin dictar el pronunciamiento “caducará el procedimiento” sin perjuicio de la validez de las pruebas de las actuaciones administrativas realizadas y del derecho del fisco para iniciar por una sola vez un nuevo proceso de determinación de oficio para lo cual se requeriría autorización del titular de la D.G.I.

Es razonable entender que la inactividad de la Administración Fiscal no produce en forma automática la caducidad, por lo que es necesario a los

efectos del computo del termino, que el sujeto pasivo inste al dictado del acto. La jurisprudencia ha entendido, en este sentido, que es menester la articulación de un pedido de pronto despacho.

La institución de la caducidad ha sido adoptada por el Código Procesal en los artículos 310 y siguientes. con análogos efectos pues no extingue la acción ni perjudica las pruebas producidas (artículo 318) y es principio aceptado en derecho administrativo, estando incorporado a la ley 19549 sobre procedimientos administrativos en el articulo 1 inciso e punto 9 con análogas características. Pero en ambos ordenamientos la institución funciona como una sanción por inactividad de las partes en tanto que en nuestro articulo 17 pareciera un medio para instar al juez a dictar resolución funcionando como una sanción contra él puesto que la D.G.I. debe comunicar lo ocurrido al superior jerárquico “con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno” lo que hace prever una medida disciplinaria.

Como se observa, la ley deja a salvo la validez de las tareas de verificación y fiscalización realizadas en la etapa anterior al procedimiento de determinación, que pueden ser utilizadas en el nuevo proceso que forzosamente deberá iniciarse, previa autorización de la autoridad correspondiente.

Jurisprudencia al respecto:

No corresponde hacer lugar a la petición dirigida a obtener la declaración de caducidad del procedimiento determinativo toda vez que el inspeccionado no articulo, en sede administrativa, el pronto despacho que exige como requisito ineludible la ley N° 11.683 para que opere el instituto de la caducidad.

JOSÉ A. SAEZ Y CIA. A.S.C.¨ T.F.N. – Sala B – 28/08/95.

La caducidad del procedimiento de determinación opera cuando los contribuyentes instan el mismo mediante la presentación de un ponto despacho.

¨MOLLES S.A.¨ - T.F.N. – Sala A – 14/03/97.

La caducidad del procedimiento de determinación de oficio no es automática, es decir, no se produce por el simple transcurso del tiempo, sino que para que opere se requiere que el contribuyente utilice la facultad que la norma le otorga

para instar el procedimiento mediante la presentación de un pronto despacho, momento desde el que, si transcurren treinta días sin que el Organismo Fiscal dicte la resolución, opera la caducidad.
¨FRANCO, SALVADOR NICOLAS¨ - T.F.N. – Sala D – 28/08/98.

10. Aplicación a responsables solidarios.

Por combinación de lo establecido en los artículos 6 y 8 de la ley 11683; se puede establecer que la aplicabilidad rige respecto de estos responsables: el cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos del otro; los padres tutores y curadores de los incapaces; síndicos y liquidadores de concursos y de empresas y administradores de sucesiones; dirigentes de personas colectivas; los administradores de patrimonios y mandatarios; agentes de retención y de percepción; sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas; terceros que por su culpa o dolo faciliten la evasión tributaria.

Creemos que la norma recibirá aplicación principal en materia de dirigentes de personas colectivas y agentes de retención o percepción por ser los casos que se presentan en mayor número y significa un progreso; ya que el artículo procura asegurar el principio de la defensa. Con anterioridad la D.G.I. pretendió hacer efectiva esa responsabilidad subsidiaria sin dar la debida audiencia a los afectados.

11. Liquidación administrativa

La ultima parte del articulo 11 de la ley de procedimientos administrativos establece:
La administración Federal de ingresos públicos podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posea

Este párrafo del establece la posibilidad de una determinación mixta en donde la Administración fiscal determina la obligación tributaria que debe ser satisfecha por parte del sujeto pasivo conforme a los datos aportados por el mismo; o de una determinación de oficio en el caso de que la AFIP/DGI

conforme a datos que ¨ella posea¨ establezca cual es el importe que deberá satisfacer el contribuyente.

Al respecto el articulo 29 del decreto reglamentario nos indica que cuando el aporte de datos deba ser realizado por parte del sujeto pasivo bajo la forma de declaración jurada, serán de aplicación las formalidades del articulo 28 del mismo decreto.

11.1 Disconformidad con la liquidación.

El sujeto pasivo tiene la posibilidad de plantear una disconformidad contra la Administración Fiscal por la liquidación administrativa efectuada, antes del vencimiento general del gravamen o, cuando no se hubiere recibido la liquidación con una anterioridad de quince días a la fecha del vencimiento aludido, hasta quince días después de recibida.

Los intereses resarcitorios o recargos, comenzaran a correr en todos los supuestos desde el día del vencimiento general establecido

En el caso que exista disconformidad por parte del sujeto pasivo este puede ingresar provisionalmente antes del vencimiento la suma que estime procedente sobre la cual no se aplicaran intereses o recargos.

En el caso de que el sujeto pasivo alegue su disconformidad por errores de calculo conforme al articulo 17 de la ley, el mismo se resolverá sin sustanciación.

Si en cambio se manifiestan cuestiones conceptuales la DGI debe iniciar el procedimiento de determinación de oficio.

El articulo 31 del decreto reglamentario establece que cuando se plantee esta disconformidad, la resolución debe dictarse dentro de los quince días contados a partir de la interposición de la misma. En el caso de que se refiera a cuestiones conceptuales, dentro del mismo plazo deberá correrse la vista correspondiente.

En el caso de que la DGI no observe los términos indicados, se tendrá por admitida la reclamación planteada

Un articulo muy criticado por la doctrina es el 33 del decreto reglamentario que establece que cuando se trate de errores de calculo en la liquidación administrativa, que hubieran sido resueltas sin sustanciación, quedara expedita la vía de repetición.

Para Giuliani Fonrouge cuando menos de debía admitir un recurso de reconsideración ante la propia DGI tendiente a rectificar el error y no obligarlo siempre a una acción complicada que se podría evitar con ese expediente.
En el caso de que la DGI rechace el pedido del contribuyente por cuestiones conceptuales, este tiene la posibilidad de interponer alguno de los recursos que establece el articulo 76 de la ley 11683, es decir una reconsideración ante el mismo órgano o una apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

12. Pago provisorio de impuestos vencidos.

El articulo 31 de la ley 11683 establece la posibilidad de que la administración fiscal en base a una presunción establezca una determinación de oficio que deberá satisfacer el sujetos pasivo. Al respecto dicho articulo nos indica lo siguiente:
¨En los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales y la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar gravamen en períodos anteriores, los emplazará para que dentro de un término de QUINCE (15)días presenten las declaraciones juradas e ingresen el tributo correspondiente. Si dentro de dicho plazo los responsables no regularizan su situación, la ADMINISTRACION FEDERAL, sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el pago a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda abonar, de una suma equivalente a tantas veces el tributo declarado o determinado respecto a cualquiera de los períodos no prescriptos, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones. La ADMINISTRACION FEDERAL queda facultada a actualizar los valores respectivos sobre la base de la variación del índice de precios al por mayor, nivel general.
Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no estará obligada a considerar la reclamación del contribuyente contra el importe requerido sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses que correspondan.

Esta disposición se basa en una presunción legal de continuidad de la capacidad contributiva. Se trata de una norma potestativa, de carácter

excepcional, que no debería suplir el procedimiento de determinación de oficio conforme a lo que establece la ley 11683.
Es una opción de la Administración Federal de Ingresos Públicos para ejecutar directamente un monto igual a aquel de que tuvo conocimiento el fisco en virtud de declaraciones juradas por periodos no prescriptos, tomándolo como pago a cuenta del impuesto que pueda resultar.
En este caso si la AFIP conoce la medida de las obligaciones tributarias anteriores del contribuyente, responde a la siguiente secuencia:
-El contribuyente no presenta la declaración jurada a su vencimiento.
-La AFIP lo emplaza a presentarla e ingresar el impuesto correspondiente en el plazo de quince días.
-El sujeto pasivo no cumple con el requerimiento.
-El ente de recaudación puede exigir judicialmente (juicio de ejecución fiscal), como pago a cuenta que el tributo que en definitiva le corresponda abonar, una suma equivalente a tantas veces el gravamen declarado o determinado respecto a cualquiera de los periodos no prescriptos, cuantos sean los periodos sin declarar.

Cuando corresponda, deberán detraerse del importe determinado los pagos a cuenta efectuados por el responsable y en materia del impuesto al valor agregado, se considerara el monto que surja por aplicación de las normas relativas a la determinación del debito y crédito fiscal.

Una vez iniciado el juicio de ejecución fiscal, los reclamos podrán ejercitarse vía repetición y previo pago de intereses, costas y gastos causídicos.

La ley propone con el único objetivo de una pronta recaudación, esta particular presunción, que en principio puede se catalogada como presunción relativa, por la índole de la cuestión. Sin embargo, el proceso que fija la ley, aunque en su texto no aparezca la palabra presunción, le da el efecto de presunción absoluta, porque dispone la ejecución fiscal para su exigencia y pospone el reclamo y la prueba para tramitarlo en una opción procesal independiente: la demanda de repetición.
Esta utilizada en forma arbitraria por la Administración Federal de Ingresos Públicos, puede violar expresas garantías constitucionales, como la del

derecho de defensa en juicio, ante una presunción legal que no ha sido calificada como absoluta. Sin embargo, por contradicción de esa misma ley, no se admite prueba en contrario y se la pospone para otro proceso posterior (o sea, la repetición del impuesto pagado), por lo cual también esa etapa de ejecución fiscal configura la violación del debido proceso legal, pues se trata de una presunción relativa.

En fin, la ley le permite a la Administración Fiscal adoptar el procedimiento de determinación de oficio presunta o la ejecución fiscal por este pago a cuenta de impuestos vencidos.

La doctrina, en el comentario de Roberto Jarach, a criticado esta norma dando una solución plausible al combinar los dos procesos: primero, determinar de oficio la obligación impositiva no declarada, y sin esperar la firmeza de esa resolución, ejecutar el monto resultante utilizando esta vía del articulo 31 de la ley 11683.

CAPITULO VI.

DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA Y PRESUNTA.

Conforme a lo que establece el articulo 16 de la ley 11683 la determinación puede ser efectuada:
-Sobre base cierta o como dice el texto “en forma directa por conocimiento cierto” de la materia imponible.
-Sobre base presunta o sea “mediante estimación si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla”.

La ley impropiamente llama estimación de oficio a esta modalidad aplicando con sentido poco preciso la palabra “estimar” pues entendemos que ella es aplicable a cualquiera de las dos modalidades de determinación; en ambas el fisco aprecia y juzga acerca del monto de lo que el responsable adeuda según su propio criterio únicamente que en un caso “estima” hechos o elementos aportados por el interesado y en otro “estima” o funda el monto según antecedentes o elementos que ha podido reunir.

1. Caso en que procede la determinación sobre base cierta.

En este tipo de determinación la AFIP dispone de los elementos necesarios para conocer directamente y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria como su magnitud; no interesa de dónde provienen los elementos (responsable, terceros o investigación fiscal).
Constituyen ejemplos de la determinación por parte de la Administración Fiscal de la obligación tributaria sobre base cierta la impugnación de declaraciones juradas:
-únicamente por errores de cálculo
-por interpretación indebida de la ley sin enervar los datos expresados
-cuando los datos son erróneos, pero el fisco conoce las cifras exactas por otra vía.

Jurisprudencia al respecto:
Corresponde considerar que la determinación de oficio efectuada por el ente fiscal sobre base cierta toda vez que, en el caso, existe una medición concreta

y exacta del hecho imponible a partir de un dato (bien que impugnado) de la propia contabilidad del contribuyente. En efecto, el fisco no estimo la ganancia omitida a partir de un incremento patrimonial no justificado, sino que impugno por falso un asiento contable por el que se pretendía dispensar, en relación con el impuesto a las ganancias, un tratamiento anómalo a un ingreso obtenido por la actora.
¨ ALFAFIN S.A.¨ -T.F.N.- Sala B- 31/5/95 (IMP. T. LIII B, pag. 3057)

2. Caso en que procede la determinación sobre base presunta.

En la determinación sobre base presunta la D.G.I. no cuenta con los elementos de certeza necesarios para conocer exactamente si la obligación tributaria existe y su dimensión.
Son ejemplos de este tipo de determinación :
-La falta de la presentación de la declaración jurada.
-Se ha presentado la declaración jurada, pero no merece fe en cuanto a los datos consignados a causa de ciertas discordancias con la realidad (contabilidad deficiente, doble contabilidad, cifras contenidas en documentación reservada que no han sido volcadas en las declaraciones juradas, etc.).

En el último tipo de determinación ésta se fundará en los hechos y las circunstancias conocidos que “por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo”.

La regla es la determinación sobre base cierta; subsidiariamente procede la determinación sobre base presunta frente a una evidente imposibilidad de practicar aquélla.

Aclara Micele que los fundamentos de la elección de uno u otro método deben ser justificados: “si el contribuyente exhibe los elementos documentos y contabilidad la determinación podrá ser en principio cierta; para que el fisco decida en tal caso practicar la determinación presuntiva es presupuesto necesario que aquellos elementos merezcan fundadamente una impugnación para ser rechazados válidamente” .

3. Aplicación de presunciones por parte de la Administración Fiscal

La ley 11683 nos indica en su articulo 18 aquellas presunciones que la DGI puede aplicar para efectuar una determinación de oficio sobre base presunta que recaiga en contribuyente o responsable.

En un principio y conforme al análisis de este articulo podríamos resolver que la ley le otorga un fuerte poder al Fisco, mas aun si analizamos el articulo 7 del decreto 618/97 que le otorga facultades colegisladoras para determinar la medida del hecho imponible cuando puede dictar normas que ¨fije coeficientes, promedios y demás índices para determinar de oficio la materia imponible, así como fijar el valor de las transacciones de importación y exportación.

Ahora como bien dice Perazagua ¨se ha hablado mucho de la indefensión del contribuyente, de los recursos que se conceden al contribuyente, de la presión que se ejerce sobre el, pero nadie ha hablado de los obstáculos con que muchas veces tropieza la hacienda publica para mantener en aplicabilidad vigente y vivificar las obligaciones tributarias que nacen al amparo de ellas...¨

En nuestro derecho tributario la determinación del hecho imponible es establecida en primera instancia por parte del sujeto pasivo mediante la presentación de la declaración jurada (auto imposición) sometiéndola a control de el Fisco, y con carácter subsidiario esta la determina la Administración Fiscal, es por ello que la doctrina respeta la posibilidad de la aplicación de presunciones cuando la DGI no tiene todos los elementos para determinar la obligación tributaria, especialmente cuando el contribuyente no ha presentado declaraciones juradas y carece de los comprobantes necesarios para fijar la medida de la obligación debida.

Por su parte la jurisprudencia ha admitido la estimación sobre base presunta, señalando distintas circunstancias que justifican el obrar en tal sentido. La mas frecuente de las causales es la falta de contabilidad, cuando el afectado es comerciante y realiza negocios en gran escala, o cuan do la contabilidad es deficiente y merece reparos de orden técnico, máxime cuando las anotaciones en libros contables no dispensan de otros elementos de prueba. Asimismo procede la estimación indiciaria si se lleva un doble juego de contabilidad y las comprobaciones demuestran cifras que se ha ocultado en la declaración jurada y surgen de la documentación reservada, y cuando no se puede determinar de forma clara y fehaciente la materia imponible.

4. Definición de presunción.

Según Borda las presunciones son indicios que permiten inferir, con un cierto grado de certeza, la verdad de un hecho o de un contrato.

El profesor D Ors define la presunción como ¨el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado¨.

5. Definición de Ficción.

Perez de Ayala señala que la ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho, efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. Como bien acota la ficción no falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.

No se trata aquí de la acepción vulgar de la "ficción" referente a la conducta falsa por la realización de simulaciones negocios jurídicos indirectos calificados como "ficciones de voluntad" que disimulan la realidad para operar en fraude a la ley; es decir no son considerados en este punto los negocios fiduciarios ni los fraudulentos ni los simulados. Ejemplos de tributaria son la asignación de personalidad fiscal a la sucesión indivisa hasta la declaratoria de herederos o hasta que se declare válido el testamento (respecto de ciertos impuestos) determinados supuestos de responsabilidad solidaria la caducidad -como ficción que extingue el derecho- etc.

6. Clasificación de las presunciones

6.1 Presunciones simples.

Son aquellas que partiendo de un hecho conocido y valorándolo a la luz de las reglas generales de experiencia, conduce al juez al convencimiento de la existencia de un hecho desconocido. El proceso formativo de la presunción presenta de tal manera al juez tomando como punto de partida uno o más hechos básicos denominados indicios, seleccionando luego, por valoración, una regla de experiencia que acuerde a esos hechos un determinado sentido, y deduciendo, por ultimo, a través de esa confrontación, la existencia del hecho que se intenta probar.

A estas presunciones simples no se las prueba; están fundadas en la razón que plantea el juez como hombre para crearse una convicción, al modo en que todo razonador lo haría fuera del proceso.

En este caso es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano.

Estas reglas o máximas de la experiencia forman parte del patrimonio cultural del juzgador, como de toda persona de nivel cultural medio.

Las presunciones simples no constituyen medios de prueba, pues se hallan configuradas por operaciones valorativas e intelectuales que el juez realiza en oportunidad de dictar sentencia, basándose, para ello, en hechos indiciarios cuya existencia se ha demostrado, a su vez, merced a la utilización de otros medios probatorios. Se trata, en suma, no de medios, sino de argumentos de prueba.

Prescribe al respecto el art. 163, inc. 5, párrafo segundo del CPCN que “las presunciones no establecidas por ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica”

6.2 Presunciones legales

Frente a la conveniencia de brindar seguridad a ciertas situaciones jurídicas que, de conformidad con las reglas extraídas de la experiencia, pueden considerarse existentes, el legislador las tiene por tales y dispensa por lo tanto de la carga de la prueba a la parte a quien favorece el hecho supuesto por la norma. Es el caso de las denominadas presunciones legales, las que si bien importan una alteración parcial del objeto probatorio por va de exención de una actividad procesal que será necesaria en los casos normales, no configuran un medio de prueba.

6.2.1 presunción legal absoluta (iuris et de iure)

Son aquellas que en principio no admiten prueba en contrario

Existe el criterio, derivado del proceso civil, que tiene principio dispositivo, de que los hechos presumidos por la ley, o presunciones legales, no deben ser objeto de prueba. Como dice Eisner, la ley ya los tiene por ocurridos o ciertos si

se dan los hechos presupuestos de la presunción; por ello concluye afirmando que ¨si la presunción legal es absoluta la parte favorecida esta relevada, esta aliviada de probar lo que la propia ley presume como cierto, probando, claro esta, los extremos de hecho que valen de supuestos para el juego valido de esa presunción.

Aparentemente, el criterio ha sido el de considerar como plena prueba a las presunciones absolutas, para la parte que se ve favorecida por ella. Sin embargo, tal como lo acota correctamente Fenech, la presunción iuris et de iure se diferencia de los medios de prueba plenos porque ¨esta presunción supone la prueba de otro hecho, mientras que la plena prueba supone la utilización de un medio de prueba determinado que produce la plena convicción del juez¨.

Entonces cuando decimos que la presunción absoluta ¨en principio no admite prueba en contrario, estamos admitiendo la existencia de esa prueba en el proceso tributario. Eso si: la eficacia de la plena prueba queda limitada al ámbito procesal civil, en que la ley, como en el caso de las pruebas inadmisibles, expresamente prohíbe la prueba del hecho conocido del cual deriva el hecho ignorado.

6.2.2 presunción legal relativa (iuris tantum).

Son aquellas que admiten prueba en contrario.

En este caso, la prueba es condición para su vigencia, por lo que todos los medios probatorios pueden ser utilizados al efecto.

Estas presunciones legales se distinguen de las presunciones hominis, en las cuales no opera la prueba, porque los hechos se vinculan mediante el proceso mental presidido por la lógica que elabora el juez, en la valoración de la prueba, en ocasión de su sentencia.

Por consiguiente ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante el desarrollo de una prueba en la cual se acredite la falsedad de la presunción, es decir la inexistencia del hecho que se presume (presunciones iuris tantum), mientras que otras (presunciones iuris et de iure (de derecho y por derecho), no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido.

Por su parte Deni completa esta clasificación distinguiendo las presunciones en presunción sustancial o material, vinculada con la existencia del objeto de la

obligación, su medida y la capacidad contributiva, y presunción formal o procesal, con un fin netamente probatorio de la obligación.

7. Carga de la prueba en las presunciones.

La doctrina italiana ha sentado un principio definitorio acerca de la carga de la prueba. La teoría ha sido expuesta por D´Alessio, quien parte de la base de que dominado el procedimiento administrativo por el carácter de oficialidad o inquisitivo, en sentido muy aproximado en sus caracteres al proceso penal, no existe técnicamente carga de la prueba. En su exposición manifiesta que ¨ la carga de la prueba no se puede hablar en el juicio administrativo, ni siquiera en el sentido de la repartición, entre las partes contendientes, del peso de la prueba¨. Esta conclusión es correcta porque la esencia del proceso tributario, netamente inquisitivo, hace que el juez administrativo posea la fuente de la prueba, y aunque las partes produzcan las que proponen, ellas no limitan la búsqueda de las que atañan a la prueba de la verdad, según el criterio del juez.

Así, el fisco favorecido por la presunción absoluta, iuris et de iure, debe probar el hecho conocido del que derivara el ignorado.

Ha sido un principio reiterado el de que la ley pone a cargo de las partes la prueba de sus afirmaciones, porque se supone que la parte que afirma algo en el proceso es la que generalmente posee la prueba; o sea, cada una de la partes, o alguna de ellas, en cada caso, soportan la carga de la prueba respecto de los presupuestos del precepto jurídico aplicable.

En la prueba de las presunciones legales se produce un desplazamiento de la carga de la prueba, porque en las presunciones relativas, que admiten prueba en contrario, la parte que las niega debe probar y la que las invoca queda relevada de la prueba por estar favorecida por ella.

Las presunciones legales han sido previstas a favor del fisco para facilitar el proceso de estimación de oficio, en la averiguación o comprobación de hechos que hacen posible fijar la magnitud de la obligación tributaria o su propia génesis. En ese sentido, tienen el efecto de semiplena prueba las presunciones absolutas, y por tal carácter el fisco que se ve favorecido con la presunción, aunque queda libre de probar el hecho ignorado, asume la carga del hecho conocido. En definitiva, ha cambiado el objeto de la prueba, pero no se ha relevado de la carga de la prueba al favorecido por la presunción. Por su parte, el contribuyente (perjudicado si se trata de presunciones absolutas) no tendrá

oposición probatoria, a pesar de que la doctrina, en algunas particulares circunstancias (como la presunción absoluta de las escrituras publicas), puede invalidarlas con la oposición de la confesión judicial.

D´alessio sostiene que ¨ en las presunciones absolutas el único camino que tiene el contribuyente esta en demostrar la inexistencia del hecho que dio origen al juego de la presunción legal absoluta de que goza la Administración. Por ello, afirma que ¨ el hecho del cual la presunción toma origen cumple también una función probatoria, una función de subrogación de prueba que pertenece indudablemente al derecho formal¨.

Confirmando la doctrina, la jurisprudencia ha declarado que no basta una simple sospecha para invertir la carga de la prueba sino que el fisco debe investigar y probar el origen de las rentas tratándose de la producción de incrementos patrimoniales injustificados, siendo nula la resolución del fisco si no aporto semiplena prueba para demostrar la falsedad de los comprobantes, porque en las presunciones el fisco tiene la carga procesal de las pruebas; se produce así la reversión de la carga de la prueba que le incumbe al que dice.

8. Cambio del objeto de la prueba.

Para aclarar este aspecto: En las presunciones se parte de un hecho conocido para deducir uno ignorado; justamente, el cambio en el objeto de la prueba reside no en probar el ignorado (que seria la cuestión probatoria de la litis) sino en probar la existencia del hecho conocido que es soporte de la presunción.

CAPITULO VII.
LAS PRESUNCIONES DEL ARTICULO 18 DE LA LEY 11683.

1. Presunciones simples.

El articulo 18 de la ley 11683 en su primera parte establece:

¨La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo¨.

En este caso se indica la base general a tener en cuenta para la estimación presunta, que encuadra en la concepción de presunción hominis, es decir, que esta vinculada con la libre apreciación que haga el juez de los hechos imponibles, aplicando las reglas de la sana critica, según se desprende de lo normado en el articulo 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

2. Indicios.

Posteriormente el articulo 18 de la ley 11683 establece:

Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquellos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.

El empleo de los indicios solo debería proceder en el caso que la materia gravable no pueda ser determinada en forma clara y fehaciente, siempre que previamente se haya impugnado fundadamente la declaración jurada presentada por el contribuyente o responsable.

El escogimiento de indicios debe respetar parámetros de legalidad y razonabilidad, esto es, debe adecuarse a los elementos constitutivos de la

obligación tributaria y contener una fundada vinculación entre los hechos demostrados y aquellos que se pretende deducir.

Asimismo, es condición esencial que los índices escogidos posibiliten resguardar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos, cuidando de no infringir garantías consagradas por la Constitución Nacional, ni responder a concepciones subjetivas de los funcionarios estatales.

La redacción del articulo en cuanto a la referencia de los índices es solo enunciativa, por lo que pueden ser modificados, sustituidos y complementados por otros, siempre que tengan vinculación o conexión normal con las circunstancias del caso.

Un ejemplo de índices no señalados expresamente en la ley, es el que se adopta para determinar el monto de las ventas tomando como base los insumos de las empresas (usado con frecuencia para verificaciones en panaderías y pizzerías el insumo de la harina, estableciendo una relación univoca entre el monto de la harina adquirida, obtenida en los molinos harineros proveedores), cuya información se considera confiable y el monto de las ventas en forma de coeficiente.

Se ha adoptado también como índice orientador, para determinar el monto de una operación, informes y antecedentes sobre precios publicados en el extranjero. La Corte Suprema de la Nación considero razonable que la Dirección General Impositiva prescindiera de las constancias de los libros del contribuyente y de los informes de sus dependientes, que aparecían comprando caballos de carrera vendidos en el exterior, y se fundara en cambio, en noticias aparecidas en publicaciones especializadas.

3. Estimación Global.

El articulo 18 dispone a continuación: ¨En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el administrador federal con relación a explotaciones de un mismo genero.

La DGI tiene la facultad de estimar los réditos mediante la aplicación de coeficientes extraídos de antecedentes generales en el ramo de que se trate basado en negocios similares lo cual implica afirmar su potestad de exigir impuestos por presunciones de carácter general por lo que tales coeficientes tienen que estar respaldados en alguna forma por elementos de prueba referidos al propio contribuyente.

Vicente O. Díaz, rechaza este sistema porque ¨abjura del debido proceso y de la garantía plena que de este ultimo emana¨.
Como lo ha dicho la Cámara Federal, los coeficientes de utilidad de empresas similares deben adaptarse a las características y circunstancias de la explotación de que se trate.
Y en ese contexto la doctrina jurisprudencial declaro que los índices escogidos deben respetar los parámetros de legalidad y razonabilidad; debiendo desecharse los que no se adapten al caso particular, para no violar la seguridad del sujeto pasivo por concepciones subjetivas de funcionarios estatales; bajo pena de nulidad del proceso de determinación.

4.Presunciones especificas.

4.1Renta presunta por alquiler.

El inciso a del articulo 18 establece que ¨las ganancias netas de personas de existencia visible equivalen por lo menos a tres veces el alquiler que paguen por la locación de inmuebles destinados a casa-habitación en el respectivo periodo fiscal¨.
Esta presunción establece sus efectos exclusivamente para el impuesto a las ganancias, y ha sido criticada por cuanto crea incertidumbre al contribuyente en relación al limite máximo: obsérvese que únicamente habla de un piso mínimo.
También se ha cuestionado si los impuestos y tasas que gravan el inmueble y que toma a su cargo el inquilino, pueden adicionarse al precio de alquiler. Una posición es negar dicho computo, teniendo en cuanta la literalidad de la norma. Por el contrario, la incidencia de tales conceptos seria procedente si se considera que para la ley del impuesto a las ganancias tales conceptos constituyen renta de la primera categoría.

Otro problema que se podría suscitar es el atinente a los gastos y expensas comunes que toma a cargo el inquilino, que no es renta que integra la primera categoría, salvo que se considere procedente lo previsto en el articulo 56, incido d) del decreto reglamentario de la ley, por el cual también son ganancias brutas de dicha categoría los gastos que el inquilino haya tomado su cargo.

4.2 Precios de Inmuebles

Esta disposición, incorporada a la ley 11683 por la ley 21858, esta enunciada como una presunción general, ¨que admite prueba en contrario, al decir: ¨cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por las condiciones peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

¨La doctrina se ha manifestado sorprendida por la amplitud de esta facultad del fisco, porque, como bien dice Freytes, implica desconocer los precios convenidos en un instrumento publico (como lo son las escrituras traslativas de dominio) cuyo efecto no será el de la nulidad de la escritura, sino que solo tendrá consecuencias sobre la liquidación del tributo; lo otro implicaría un juicio civil o criminal por redargución de falsedad.

El articulo 15 del decreto reglamentario de la ley 11683 establece que ¨a efectos de determinar el precio razonable de mercado a que se refiere el inciso b del articulo 25 de la ley 11683 (actual articulo 18) la DGI podrá solicitar valuaciones e informes a entidades publicas o privadas. Asimismo, dicho precio podrá establecerse mediante la aplicación de tablas de valuación elaboradas por el mencionado organismo sobre la base de la información obtenida. En ningún caso el precio al que se refiere este articulo podrá ser inferior a la valuación fiscal del respectivo inmueble.

Como bien dice Celdeiro esta disposición es discriminatoria en contra de quienes no son propietarios de sus viviendas y en aras de la razonabilidad habría que considerar las características particulares de los contribuyentes (por ejemplo: nivel de ingresos del grupo familiar, utilización de la propiedad para otros fines distinto del de la casa-habitación, etc.).

Esta facultad de impugnación procede cuando los precios sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, lo que exige naturalmente que la diferencia se advierta sin necesidad de mayores constataciones, pues la palabra notorio precisamente significa que advertir tal diferencia puede ser algo posible, aun para personas que no tienen un conocimiento especial en cuanto a valuaciones de inmuebles, y que con su simple experiencia pueden darse cuenta en que caso se trata de un precio no ajustado a los valores normales de plaza.

En algunos casos se ha objetado la restricción contenida en el articulo 15 del decreto reglamentario, por cuanto nada impide que la valuación fiscal sea mayor que el precio real (CNACAF, Sala III, ¨Sudacia S.A.¨ , 28/03/93.

4.2.1 Jurisprudencia del tema

¨Corresponde confirmar la resolución del ente fiscal por la cual procedió a impugnar el precio de venta de un inmueble resultante de la escritura, en función de lo dispuesto por el articulo 25 de la ley procesal (actual articulo 18), considerando como valor real de la adquisición el resultante de una fotocopia del boleto de compraventa (cuya auditoria no se controvirtió en la causa), obtenida a través de la apertura de una caja fuerte en virtud de la orden de allanamiento dictada por el juez competente.

Ello teniendo en cuenta además, las valuaciones requeridas a entidades publicas y privadas, de conformidad con lo que manda el articulo 15 del decreto reglamentario de la mencionada ley, y el hecho de que la pretendida simulación del precio del boleto no se encuentra respaldada por un contradocumento en tal sentido¨.

ROSMAN, CESAR R. –TFN- Sala B 14/03/94 (Errepar, Procedimiento Fiscal. TII).

¨Corresponde revocar la resolución apelada en la que se estimo de oficio la obligación fiscal del recurrente, con fundamento en la impugnación del valor por el que fue escriturada la venta del campo en cuestión y se tomo como referencia, en cambio, el precio por hectárea informado por una firma inmobiliaria. Ello, habida cuenta de la existencia de circunstancias que no permiten conformar un grado de certeza razonable sobre el valor así fijado. En efecto:

a) no se hizo merito de las características especificas del referido campo, lo que si hizo la actora, acreditando en su oportunidad un estudio del suelo.
b) De la lectura del informe de la inmobiliaria consultada por el ente fiscal resulta que la misma no realizo operaciones a la fecha de la venta referida en las inmediaciones de la localidad mencionada, limitándose a practicar una estimación aproximada del precio de la hectárea partiendo de ventas efectuadas en campos de aptitud similar a los de esa zona.

c) El argumento utilizado por el Tribunal ¨a quo¨ para desestimar el recurso de la actora y confirmar la modificación del precio efectuada por el ente recaudador, fundándose en que el estudio del suelo acompañado, si bien menciona desmejoras que pueden influir en su precio, nada aportan sobre el valor de realización del bien, no resulta convincente, pues precisamente para la actora ese valor estaría dado por aquel por el cual enajeno el inmueble.

¨SUDACIA S.A.¨ - C.N.A.C.A.F.- Sala III- 28/03/95 (Errepar, Procedimiento Fiscal, T II).

La facultad fiscal de impugnación procede cuando los precios sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, lo que exige naturalmente que la diferencia se advierta sin necesidad de mayores constataciones, pues la palabra ¨notorio¨ precisamente significa que advertir tal diferencia puede ser algo posible aun para personas que no tienen un conocimiento especial en cuanto a valuaciones de inmuebles y que con su simple experiencia pueden darse cuenta en que caso se trata de un precio no ajustado a los valores normales de plaza.

¨EL PRIVANERO S.R.L.¨- T.F.N.- Sala B- 12/06/97.

Determinar el valor del inmueble sobre la base de la declaración efectuada al banco constituye un procedimiento presuntivo que no colisiona con el de base cierta. En efecto, aunque este ultimo sea prioritario le es dable al ente recaudador apartarse del mismo y buscar otros elementos de juicio si los aportados por el contribuyente no son confiables o cuando se verifiquen factores no reflejados en las declaraciones juradas de este.

¨RAMAZOTTI, RAUL ENRIQUE¨-T.F.N.- Sala A- 24/04/98.

Teniendo en cuenta que de un ¨ acuerdo complementario ¨ entre la verdadera dueña del inmueble y la recurrente se desprende que el precio de compraventa resulta sensiblemente superior al declarado, corresponde al organismo fiscal hacer uso de la facultad contenida en el articulo 25, inciso b de la ley 11683 (actual articulo 18) de fijar de oficio el precio razonable de mercado. En tales condiciones, la diferencia de precio entre el valor declarado y el ajustado, corresponde atribuírselo a la omisión de declarar

ventas por la actora, por cuanto la misma había dispuesto de ingresos no exteriorizados contable e impositivamente.

¨TARDINI, MARIA ANTONIA Y OTROS¨ - T.F.N. – Sala D – 31/03/99.

4.3 Diferencias de inventario.

El articulo 18, inciso c de la ley 11683 establece la posibilidad de que la administración fiscal determina el hecho imponible de oficio sobre base presunta cuando:

c) A los efectos de cada uno de los impuestos que se indican seguidamente, las diferencias físicas de inventarios de mercaderías comprobadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, luego de su correspondiente valoración, representan:

1. En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a la diferencia de inventario en concepto de incremento patrimonial, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2. En el impuesto al valor agregado:

Montos de ventas gravadas omitidas, determinados por aplicación, sobre la suma de los conceptos resultantes del punto precedente, del coeficiente que resulte de dividir el monto de ventas gravadas, correspondientes al ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior a aquel en que se verifiquen las diferencias de inventarios, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda, por el valor de las mercaderías en existencia al final del ejercicio citado precedentemente, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.

3. En los impuestos sobre el patrimonio neto y sobre los capitales: bienes del activo computable.

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que en relación a los impuestos a las ganancias, sobre el patrimonio neto y sobre los capitales, las diferencias de

materia imponible, estimadas conforme a los puntos 1 y 3 precedentes, corresponden al último ejercicio fiscal cerrado inmediatamente anterior a aquel en el cual la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hubiera verificado las diferencias de inventario de mercaderías.

Tratándose del impuesto al valor agregado, las diferencias de ventas gravadas a que se refiere el apartado 2 serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial anterior prorrateándolas en función de las ventas gravadas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses. Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.

El articulo 16 del decreto reglamentario de la ley 11683 establece:

¨A los fines del inciso c, del articulo 25 de la ley 11683 (actual articulo 18) se consideraran diferencias de inventario las que surjan de las tomas de inventario efectuadas por la DGI y de conformidad con los sistemas o métodos que la misma estime adecuado aplicar, en cada caso particular o con carácter general, así como también las diferencias provenientes de la incorrecta valuación de los bienes respectivos, tendiendo en cuenta lo establecido por las normas del impuesto a las ganancias¨.

Cuando las diferencias de inventario referidas en el párrafo anterior se comprueben en el ejercicio inicial, las presunciones legales podrán ser aplicadas respecto de los antecesores, socios o único dueño de la entidad verificada. En ese caso, la presunción del ultimo párrafo del inciso c del articulo 25 de la ley se entenderá referida al ultimo periodo fiscal concluido con anterioridad a la fecha de iniciación de actividades de la mencionada entidad.

Las atenciones mas atendibles sobre este método están volcadas en el cuestionamiento del índice de rotación que hay que tener en cuenta, aconsejando como índice a adoptar el que se determine sobre la base del costo de ventas, agregándole luego la utilidad bruta. Asimismo, respecto del índice de rotación, Macon objeta que se establezca sobre la base de las existencias al final del ejercicio, cuando lo común es ¨que los índices de rotación se establezcan sobre la base del promedio de las existencias mensuales o por lo menos trimestrales, siempre que exista inventario permanente.

Por su parte, Schvarzer acota que la diferencia de inventario, esta dada por la inexactitud en las cantidades, y no por los valores adoptados. Creemos oportuna esa observación, porque la reglamentación de la ley 11683 señala a los valores como causal de diferencia (articulo 16), cuando tal hecho no supondría la estimación presuntiva del impuesto, sino la determinación por conocimiento cierto de la materia imponible

Hasta el dictado de la ley 23314, no se aclaraba si las diferencias de inventario eran físicas o por valoración. Con esa modificación se definió que las diferencias a tomar en cuenta son solo las diferencias físicas. Por ello las referencias del decreto reglamentario de la ley 11683 en su articulo 16 a las diferencias por valoración no tienen efecto y la norma deberá modificarse.

El mecanismo operativo consiste en efectuar una toma física de inventario de mercaderías a los fines de comparar su resultado con la existencia al principio del ejercicio de toma y, previa expurgación de las unidades compradas y vendidas en dicho periodo, obtener una diferencia física imputable al año anterior.

El fundamento de esta presunción surge del convencimiento de que, en general, el hecho de constatar un exceso de unidades físicas no contabilizadas revela la presencia de un circuito de actividades no exteriorizadas (en negro) que se encuentra generando beneficios paralelos a los registros contables y cuya reinversion se verifica precisamente en el exceso de inventario detectado. Por tal razón, el legislador presume tanto la omisión de dichos beneficios como de las ventas que le dieron origen.

La determinación del costo de las mercaderías vendidas, en principio debe efectuarse a través de la fijación, para cada partida vendida, del costo de facturación y otras erogaciones inherentes incluidas en el costo de las mercaderías compradas. No obstante, es usualmente aceptado por la técnica contable que dicho costo se obtenga de la ecuación inventario al inicio del ejercicio, mas compras realizadas durante su transcurso, menos inventario al fin del mismo.

Por otra parte otro elemento a tener en cuenta es el coeficiente para aplicar los porcentajes de utilidad bruta, por cuanto la relación ventas-costo de mercaderías enajenadas no puede obviar la consideración del deterioro del poder adquisitivo del dinero. De no procederse así, esa prescindencia

conducirá indefectiblemente a que el método seguido por la DGI arroje diferencias con relación al inventario declarado, porque se parte de la base de que son homogéneas a los fines de la comparación, cifras monetarias que estaban distorsionadas, no solo por el efecto de la inflación, sino porque se presume que un coeficiente de utilidad bruta se mantiene inalterable a través del tiempo.

Por ultimo, ha de considerarse también el índice de rotación de inventarios, esto es, el numero de veces que las diversas partidas del rubro ¨bienes de cambio¨ se reemplazan durante un periodo determinado, habitualmente el ejercicio comercial. Debe recordarse que, según la teoría contable, la rotación de inventario es ¨el numero de veces que la inversión en mercaderías o existencias en almacén se reemplazan durante un periodo

Especificado, usualmente doce meses (¨Diccionario para contadores¨, Ed. Uthea, México, 1990, pag. 477).

Las presunciones que generan este método son de dos tipos:

presunción relativa, iuris tantum: para los impuestos a las ganancias (presunción de ganancia neta), para el impuesto al valor agregado y al impuesto interno (monto de ventas gravadas omitidas), y para los impuestos al patrimonio neto y capitales.

presunción absoluta, iuris et de iure, se regula en la imputación al periodo fiscal cerrado y anterior al que se comprueba.

4.3.1 Jurisprudencia al respecto.

Toda vez que no se han verificado las diferencias de inventario comprobadas como exige la norma sino que, mediante una reconstrucción algebraica de ventas omitidas que no son tales, se presumió la existencia de ventas en base a un inventario en el que no se tuvieron en cuenta las variaciones del signo monetario provocadas por el flagelo de la inflación, confundiendo el presunto indicio con la presunción legal, que debe basarse en un elemento fáctico y olvidando que las ventas omitidas en rigor no lo eran, sino que se trato de un simple diferimiento y fueron incluidas al cierre del ejercicio, como lo reconoce el

propio ente fiscal al rectificar la liquidación efectuada, corresponde revocar el acto apelado.
¨SACCHI HNOS. S.C.C. ¨- T.F.N. – Sala A – 28/05/86.

La regla de experiencia tenida en cuenta por el legislador al establecer la presunción del articulo 25, inciso c, apartado 2 de la ley 11683 (actual articulo 18) obedece al hecho de que el exceso de unidades físicas no contabilizadas casi siempre revela la presencia de un circuito de actividades no exteriorizadas, marginal o negro, que se encuentra generando beneficios paralelos a los registros contables y cuye reinversion se verifica precisamente en el exceso de inventario detectado, razón por la cual se presume tanto la omisión de dichos beneficios como de las ventas que le dieron origen.
¨BITRANSVERSAL S.A.¨ - T.F.N. – Sala D – 28/11/88 (DTE, T. VIII, pag. 409).

Toda vez que la actora presento ante una entidad bancaria una declaración de bienes que contradice la presentada con fines impositivos, y teniendo en consideración que nadie puede contradecir sus propios actos precedentes, jurídicamente relevantes y plenamente eficaces, y en consideración de la existencia de una seria presunción de que el inventario localizado responde a la realidad, corresponde confirmar la resolución determinativa apelada.
¨ALTA ALBERTO¨- T.F.N. – Sala A – 30/09/93 (DTE, T. XIV, pag. 512).

Corresponde revocar la pretensión fiscal de aplicar la presunción prevista en el articulo 25, inciso c de la ley 11683 (actual articulo 18) por la que procedió a incrementar la utilidad impositiva en el equivalente del 10% del valor de los bienes de cambio incorporados como mayor existencia en las referidas declaraciones juradas rectificativas presentadas por el contribuyente. Ello por cuanto tal incorporación no es el resultado de la acción fiscalizadora llevada a cabo por el ente fiscal, puesta de manifiesto como consecuencia de un conteo o relevamiento físico de mercaderías efectuado por su personal y que se traduce en el hallazgo de un numero de unidades o efectos comparativamente mayor que el conocido antes del procedimiento, sino que la incorporación fue efectuada espontáneamente por el contribuyente mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas al amparo de un régimen de presentación espontánea.

¨BRUNO, ORLANDO NICOLAS¨ - T.F.N. – Sala D – 05/07/94.

Debe revocarse la determinación de oficio practicada por el ente fiscal en la que se articulo un mecanismo para obtener la base indiciaria que dio sustento a la presunción legal, insertando otra presunción dada (esta vez) por el coeficiente de utilidad bruta, al que a tal efecto considera inalterable en todo ejercicio y, por tanto, aplicable a cada uno de los periodos que lo integran. Ello, por cuanto esta no ha sido consecuencia de un procedimiento racional y adecuado objetivamente a las circunstancias del caso, dado que el organismo recaudador prescindió de considerar que las presunciones legales son por definición consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido o, en los términos, que al aplicarlas, el interprete se remonta del hecho conocido al hecho desconocido, según una regla de experiencia que no le es propia sino que viene indicada por el legislador, que al formular la norma vincula de modo ciertos efectos a la existencia de determinados presupuestos.
¨ACERIA BRAGADO S.A.¨ - T.F.N. – Sala C – 27/12/96 (DTE, T. XVIII, Pag. 473).

Es aceptado por la técnica contable que el costo de las mercadería vendidas se obtenga de la siguiente ecuación: inventario al inicio del ejercicio, mas compras realizadas durante su transcurso, menos inventario al fin del mismo. El juez administrativo debe considerar en sus presunciones las variables de esta ecuación como así mismo los inventarios resultantes de la declaraciones juradas rectificativas.
¨BERAJA, ALBERTO DAVID Y DWEK, JOSE ROBERTO¨ - T.F.N. – Sala A – 25/02/98.

Cuando el fisco nacional pretende justificar su determinación de oficio en las diferencias de inventario constatadas, debe dar razón suficiente del motivo por el cual prescindió del ajuste de los importes que componen el coeficiente para aplicar los porcentajes de utilidad bruta, por cuanto la relación venta-costos de mercaderías no puede obviar la consideración del deterioro del poder adquisitivo del dinero.

El fisco nacional debe ponderar la inflación habida en el periodo, a fin de reconstruir por la vía indiciaria e indirecta la existencia y medida del hecho imponible.
¨WILL L. SMITH S.A.C.I. – T.F.N. – Sala A – 01/04/98.

4.4 Sistema de punto fijo.

El inciso d del articulo 18 de la ley 11683 nos indica el sistema de punto fijo para que la Administración Fiscal pueda establecer una determinación de oficio sobre base presunta

d) ¨El resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios o de cualquier otra operación controlada por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS 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 mismo mes, 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 mes.

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 existentes entre las de ese período y lo declarado o registrado ajustado impositivamente, se considerará:

1. Ganancia neta en el impuesto a las ganancias.
2. Ventas, prestaciones de servicios u operaciones gravadas o exentas en el impuesto al valor agregado, en la misma proporción que tengan las que hubieran sido declaradas o registradas en cada uno de los meses del ejercicio comercial anterior.

Igual método se aplicará para los rubros de impuestos internos que correspondan.

El articulo 17 del decreto reglamentario de la ley 11683 establece:

La presunción del inciso d del articulo 25 de la ley, podrá asimismo ser aplicada respecto de los anticipos y pagos a cuenta que, por los gravámenes comprendidos, corresponda ingresar sobre la base de operaciones realizadas durante el periodo fiscal en que se efectúa el control.

Se denomina así al mecanismo que basándose en la obtención de una muestra de las operaciones de ventas, prestaciones de servicios u otras actividades, posibilita su proyección con el fin de obtener los montos presuntos de la materia imponible para el periodo fiscal que no pudo ser controlado. El muestreo debe ser representativo en el sentido de considerar los ciclos estaciónales que puedan ejercer influencia sobre la actividad desarrollada (Por ejemplo, no es razonable fundamentar el muestreo en una heladería con controles realizados sólo en el verano).
La ley 23314 modifico el tiempo de control diario de las operaciones, elevando de cinco a diez días, continuos o no continuos con un intervalo no menor a siete días.
Además la ley 24073, agrego al segundo párrafo del inciso d del articulo 18 la condición de que se haya tenido en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate para que estas presunciones sean consideradas representativas.

Las objeciones comunes en la doctrina están centradas en dos cuestiones:
-Las fluctuaciones estacionales, que afectan la veracidad de la presunción, aun en el caso de que la extensión para todo el año sea el resultado del control de cuatro meses alternados
-el coeficiente teórico de incremento que se puede determinar que valdría para el año es sumamente riesgoso.
La jurisprudencia ha marcado los criterios que deben respetar la aplicación de la presunción punto fijo concordando en que no hay discusión sobre su procedencia
Siempre que se permita ejercer el derecho de defensa y el método guarde una razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa, porque el punto fijo constituye un concepto jurídico indeterminado, por lo que no se admite interpretaciones discrecionales cuando

deja de lado los fenómenos de estacionalidad, de ramo o inflacionarios por lo que deviene irrazonable y arbitraria.

4.4.1 Jurisprudencia al respecto.

La aplicación del inciso d) del articulo 25 de la ley de rito (actual articulo 18) por el ente fiscal no ha sido correcta, toda vez que debió sacar los promedios mensuales en la forma indicada, para luego promediar el resultado de los mismos. Siendo que el ente recaudador no procedió de esa forma, surge con meridiana claridad que los resultados de la determinación apelada no reflejan ni la real ni la presunta magnitud de la obligación tributaria de la apelante, no dando sustento suficiente para impugnar las declaraciones juradas presentadas oportunamente.
¨GRANRIO S.A.¨ - T.F.N. – Sala B – 07/04/86. (IMP. T. LV-A, pag. 195).

No resulta valido ni razonable proyectar para todo el año un muestreo efectuado en cuatro meses (entre los que figuran enero y julio) de inusitada actividad, abarcando además, los días viernes, sábados y domingos, a un restaurante que, ubicado en zona turística, trabaja habitualmente a pleno pocos meses al año.
¨CASA MIA S.R.L.¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala IV – 14/11/89. (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T. II).

La determinación efectuada bajo el método del punto fijo que ignoro la consideración de la estacionalidad debe ser revocada, ya que la misma excede el limite de admisibilidad de la discrecionalidad técnica y se aparta de la finalidad de la ley. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la regla exige la consideración de la estacionalidad, si bien ha sido expresamente contemplada en la ley de rito por virtud de la ley 24073, se encontraba con anterioridad vigente en el sistema, en tanto era fundamental para posibilitar una interpretación y aplicación razonable de la ley.
¨PEINADOS PINO S.A.¨ - T.F.N. – Sala B- 06/12/94.

Debe revocarse el ajuste fiscal basado en tomas de punto fijo practicadas en un bar próximo a un establecimiento universitario estatal durante los meses de

junio, agosto, octubre y diciembre por cuanto no reflejan en su real medida una proyección de ventas, dado que se ponderan solo aquellos meses de mayor actividad, descartando los meses de enero y febrero, de notoria merma.
¨SAFIRO S.R.L.¨ - T.F.N. – Sala D – 27/12/95.

Corresponde rechazar la disconformidad planteada por la actora dado que no aparece lo suficientemente sustentada. En efecto, los agravios expuestos respecto al mecanismo utilizado para practicar la determinación impugnada no pueden acogerse por cuanto el procedimiento previsto por el articulo 25, inciso d) de la ley N° 11683 (actual articulo 18) se efectuó teniendo presente que la actividad de la actora, consistente en la explotación de un restaurante ubicado en la Ciudad de Mar del Plata, se llevo adelante durante los meses de febrero, junio, agosto y diciembre, y se tuvo presente que, de los meses elegidos, solamente el de febrero puede incluirse en la temporada estival plena. Asimismo, los sentenciantes destacaron la carencia absoluta de prueba que permitiera destruir el alcance de la presunción a la que se arribo en el procedimiento.
¨PAGIATIS, CONSTANTINO Y AILAN, OLGA¨ - T.F.N. – Sala C – 18/12/96.

4.5 Operaciones marginales

El inciso e del articulo 18 de la ley 11683 establece:
e) En el caso que se comprueben operaciones marginales durante un período fiscalizado que puede ser inferior a un mes, el porcentaje que resulte de compararlas con las registradas, informadas, declaradas o facturadas conforme a las normas dictadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS de ese mismo período, aplicado sobre las ventas de los últimos doce (12) meses, que pueden no coincidir con el ejercicio comercial, determinará, salvo prueba en contrario, diferencias de ventas que se considerarán en la misma forma que se prescribe en los apartados 1 y 2 del último párrafo del inciso d) precedente para los meses involucrados y teniendo en cuenta lo allí determinado sobre la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate.
Si la fiscalización y la comprobación de operaciones marginales abarcare un período fiscal, la presunción a que se refiere el párrafo anterior se aplicará, del modo allí previsto, sobre los años no prescriptos.

Como esta presunción es relativa, por lo que admite prueba en contrario, puede atenuar la discrecionalidad casi arbitraria que consagra la ley al aplicar la presunción
retroactivamente hasta el limite de años no prescriptos.

4.6 Incrementos Patrimoniales no justificado

El inciso f del articulo 18 de la ley 11683 establece:
Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:
1. En el impuesto a las ganancias:
Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.
2. En el impuesto al valor agregado:
Montos de ventas gravadas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.
Las diferencias de ventas gravadas a que se refiere este apartado serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial anterior prorrateándolas en función de las ventas gravadas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses.
3. El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.

Este método ha tenido éxito en su aplicación; es aceptado por la jurisprudencia, que en su doctrina fijo los hechos que generan la presunción. El procedimiento utilizado esta basado en la declaración del patrimonio al principio y al final del ejercicio, siendo reveladores de su eficacia los denominados ¨blanqueos¨ que surgen como consecuencia del control por incremento patrimonial.

4.6.1 Jurisprudencia al respecto.

Como lo tiene dicho nuestro Mas Alto Tribunal, tratándose de la invocación de declaraciones juradas y documentación social complementaria de pasivos no justificados con los comprobantes correspondientes, la carga de la prueba no recae sobre el fisco sino sobre el contribuyente. En tal sentido, las pruebas producidas no alcanzan para demostrar el origen de los incrementos

patrimoniales que resultan como consecuencia de la impugnación de los prestamos efectuada por el organismo recaudador, además teniendo en cuanta las pautas de la circular general (D.G.I.) N° 264/49, no puede establecerse a través de los elementos aportados ningún indicio que permita sustituir con una razonable convicción de veracidad la prueba directa de los prestamos.
¨COMPAÑÍA ARGENTINA DE TINTORERIA Y APRESTO S.A.¨ - T.F.N. – Sala A – 23/04/81 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T.II).

Es principio pacíficamente reiterado que las estimaciones de oficio practicadas por el fisco gozan en principio de legitimidad cuando las declaraciones efectuadas por el contribuyente no poseen el respaldo de prueba fehaciente. Por tal razón, corresponde confirmar el acto que estableció la situación fiscal del contribuyente en base a la impugnación de deudas comerciales, con el consiguiente incremento patrimonial, ante la falta de pruebas suficientes de su parte.
¨SOMMER, MARIO¨ - T.F.N. – 22/08/94 (DTE, T. XV, pag. 616).

Corresponde calificar como no justificado el incremento patrimonial del contribuyente, teniendo en cuenta que se detectaron certificados a plazo fijo a nombre de la actora y no se probo que los había recibido en garantía de una operación de compraventa entre terceros.
¨BRANCATISANO, ONOFRIO ALFREDO¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala II – 11-10-94 (DTE, T. XV, pag. 535).

Debe revocarse la resolución determinativa teniendo en consideración lo decidido en sede judicial, donde se estableció la falta de existencia de los depósitos en un juicio de simulación. Dicha decisión vino a privar (con carácter de cosa juzgada) de sustento fáctico a la determinación ya que si no existía el deposito mal podría existir un incremento patrimonial no justificado.
¨MAYMO, NELLY PLANAS¨ - T.F.N. – Sala D – 07/03/95.

Corresponde confirmar la resolución que determino la obligación fiscal frente a los incrementos patrimoniales no justificados detectados en personas físicas que conformaban una sociedad de responsabilidad limitada. En efecto, se determino el impuesto al valor agregado por ventas omitidas en la presunción

de que las mismas habían dado lugar a incrementos patrimoniales no justificados de sus socios, siendo que estos no pudieron demostrar que las diferencias patrimoniales tuvieron un origen distinto al de las ventas realizadas por la sociedad.
¨SUCESORES DE JOSE IGER Y CIA. S.R.L.¨ - T.F.N. – 03/11/99 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T. II).

Debe revocarse el acto que determino la obligación fiscal, toda vez que de la pericia contable se desprende que las deudas declaradas por el contribuyente surgen de la revisión de los libros rubricados de la firma, actas de directorio, planillas que detallan la evolución de las cuentas, etc.
¨ZARATTINI, NORBERTO LUIS¨ - T.F.N. – Sala D – 23/06/97 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T. II).

De acuerdo a las pruebas producidas no puede concluirse que la actora era intermediaria en las operaciones de descuento de pagares, ni tampoco entender que los fondos destinados a realizarlas hayan sido aportados por terceros colocadores de fondos. Por ello, la actora no logro desvirtuar el criterio fiscal que entendió que las operaciones de descuento de títulos y valores han sido hecho por cuenta de la apelante con fondos propios. En efecto, el recurrente no acredito quienes fueron los pretendidos inversionistas titulares del capital que el Fisco le atribuye, a la luz de las presunciones del articulo 25 de la ley ritual (actual articulo 18) así como de la renta derivada de dicho capital.
¨BENVENUTO Y CIA. S.A.¨ - T.F.N. – Sala A – 21/04/98.

Corresponde tener por configurada la figura del incremento patrimonial no justificado aplicado por el Fisco en los términos del articulo 25, inciso e de la ley 11683 (actual articulo 18) toda vez que no se ha podido probar la existencia de un préstamo que el contribuyente le hubiera hecho a la empresa de la cual es miembro, por lo que no pudo demostrar que los montos no eran ingresos suyos no declarados.
¨MARTINEZ, RODOLFO FRANCISCO¨ - T.F.N. – Sala D – 04/05/98.

No corresponde admitir que el crédito le ha sido transferido a la sociedad ya que ello carece de sustento legal por cuanto tal operatoria no se encuentra prevista en la ley del gravamen. Por lo tanto corresponde que tal omisión sea considerada como un incremento patrimonial no justificado.
¨RUGGERI S.A.¨ - T.F.N. – Sala A – 10/05/99.

Habiendo el fisco nacional detectado discordancias entre la registracion contable y la documentación aportada por la actora, lo que la condujo a desconocer la sustantividad del préstamo, corresponde que esta ultima, en ejercicio de su derecho de contradicción, objete la impugnación planteada por el ente recaudador. Careciendo de instrumentos públicos o privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para comprobar la realidad del mismo, la recurrente debió recurrir a otros medios de prueba que demuestren la secuencia completa de la operatoria.
¨OESTE AUTOMOTORES S.A.¨ - T.F.N. – Sala A – 02/08/99.

La valoración de los hechos permite sostener que, aun en la hipótesis en que hubiera podido probarse la efectiva venta de las propiedades inmuebles y que sus importes llegaran en manos de la donante a ser las sumas que el Fisco reputa como diferencias patrimoniales no justificadas, nada prueba que se trate de los mismos importes que la recurrente sostiene haber recibido.
¨MUTTI, ANA M.¨- T.F.N. – Sala D – 07/09/2000.

Tratándose de prestamos de dinero entre parientes puede ocurrir que no se observen ciertas exigencias formales en su documentación, que en otro orden de relaciones son de rigor. Pero cuando ello tiene mas consecuencias que las limitadas al ámbito familiar (por ejemplo, las tributarias) el cumplimiento de esas formalidades para acreditar la realidad de los hechos es indispensable, o por lo menos contar con prueba que satisfaga
esa realidad.
¨MALUF, ANTONIO ANWAR¨ - C.N.A.C.A.F. –07/07/67. (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T. II).

Debe revocarse el ajuste practicado por el organismo fiscal que considero a los aportes realizados por los dos únicos socios de la actora como ingresos no

justificados, por cuanto del informe pericial surge el carácter se prestamos, dado que fueron posteriormente cancelados por la sociedad.
¨G.B.A. S.A.¨ - T.F.N. – Sala D – 30/06/95.

La afirmación de que los prestamos respondieron a la integración de aportes adeudados no se ve respaldada por los datos consignados en las declaraciones juradas en la cual dicho importe no figura asentado en el rubro ¨Deudas en el país con otras personas jurídicas¨ como hubiera correspondido a la situación alegada, razón por la cual corresponde considerarlas como incremento patrimonial no justificado.
¨BACCINI CAYETANA M.R.¨- T.F.N. – Sala C – 15/04/96.

Debe confirmarse el fallo apelado que confirmo la resolución de la DGI que determino el impuesto a las ganancias con sustento en la impugnación de los pasivos que la actora tenia registrados en la cuenta ¨Letras a pagar¨ , vinculados con prestamos de dinero en efectivo que se invocaron como efectuados por el presidente del directorio de la sociedad, los que para la autoridad fiscal fueron considerados como no justificados, en función de los ingresos del prestamista y del examen de sus declaraciones juradas presentadas en el impuesto a las ganancias.
¨CHIESA S.A.¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala I- 23/04/98. (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T. II).

La introducción de capitales del exterior para justificar incrementos patrimoniales, debe fundarse en razones de solidez como pueden ser la realización de bienes ubicados fuera del país, inversiones realizadas por el contribuyente a poco tiempo de ingresar, movimientos bancarios debidamente acreditados, etc.
¨AEROPLASTIC S.R.L.¨- T.F.N. –Sala B – 23/06/88 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T. II).

Teniendo en cuenta que en la especie se trata de aportes que se dicen remesados o que provienen del exterior, no solo debe acreditarse fehacientemente la susodicha remesa mediante la intervención de las entidades por cuyo conducto se efectuaron, sino también el origen mismo de

aquellos capitales, esto es, la fuente de donde provienen o la realización de los bienes de capital que lo originan, sin perder de vista la necesaria radicación temporal de los mismos en el extranjero.
¨VICENTE MANUEL ORUE S.A.C.I.I.E.¨- T.F.N. – Sala B – 30/05/90.

Corresponde confirmar la resolución que considero como incremento patrimonial no justificado las sumas que figuraban en la contabilidad de la empresa como adeudadas a
Acreedor del exterior, impugnando las diferencias de cambio y los intereses del supuesto mutuo, al no haberse probado que los fondos en cuestión se remesaron efectivamente desde el exterior por el acreedor del supuesto préstamo. Para así resolver se tuvo en cuenta que el mutuo es un contrato que no puede probarse, sino por instrumento publico o por instrumento privado de fecha cierta cuando excede de cierto monto, y que si bien de las probanzas arrimadas surge que las remesas de fondos aparecen como enviadas desde el exterior, las mismas no son concluyentes en punto a quien fue el remitente ni el concepto por el cual fueron enviadas.
¨LECHIGUANAS S.A.¨ - T.F.N. – Sala C – 28/06/91 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T.II).

La presunción prevista en el artículo 25, inciso e de la ley 11683 (actual articulo 18), se limita a establecer una determinada consecuencia legal vinculada con el impuesto a las ganancias para aquellos supuestos en que se compruebe un aumento injustificado de patrimonio. La materia en discusión no gira en torno a los efectos que hay que atribuirle a un incremento de tal característica, sino en determinar si el aumento de capital de la actora ha sido debidamente justificado con las constancias existentes en la causa o bien, si para ello, es menester que se acredite una circunstancia adicional. La invocación de dicha norma realizada por el fisco nacional no resulta apta para fundamentar la exigencia de esa otra prueba, relativa a que los fondos remesados del exterior no han sido producto de alguna actividad o capital gravado por la legislación Argentina. Sobre el particular, debe puntualizarse que la legislación argentina no establece otras exigencias para justificar los incrementos patrimoniales derivados de aportes de capital provenientes del exterior que la acreditación de su ingreso y la individualización de sus

aportantes, y que aquella no requiere que a tales fines se deba probar que a tales fines los fondos invertidos se hubiesen generado en actividades o capitales provenientes de extraña jurisdicción.
¨TREVAS S.A.¨ - C.S.J.N. – 14/09/93. (Fallos T. 316: 1979)

Con relación a los incrementos patrimoniales originados en remesas de fondos giradas desde el exterior se ha exigido la prueba fehaciente de dos extremos, a saber:
-el efectivo ingreso de los fondos en el país acreditando el medio utilizado para realizarlo y
-que dichos fondos se hayan generado en actividades o capitales provenientes de extraña jurisdicción, es decir, el origen de los aumentos patrimoniales en cuestión.
No obstante no se desconoce que en algún caso la Exma. Cámara estableció como única exigencia para justificar la existencia de fondos invertidos en el país, presuntamente generados en el exterior, la de acreditar el ingreso de tales fondos y la individualización de los aportantes.
¨ORTOLANI, MARIO¨- T.F.N. – Sala D – 29/11/94 (DTE, T. XVI, Pag. 284/314).

Para justificar el origen de sumas que ingresaron al país no basta la manifestación de una persona de la que, por lo demás, no se brindan precisiones acerca de su nombre y domicilio, sin exponer ni siquiera razones que sustenten la vía elegida para hacer efectiva dicha transmisión.
¨SCHINDLER, GILBERTO JOSE¨ - T.F.N. – Sala C – 13/10/98.

Debe proceder la impugnación fiscal de un pasivo contraído en el exterior y el consecuente tratamiento de dichos fondos como incremento patrimonial no justificado, toda vez que el contrato de alquiler de los bonos del tesoro uruguayo celebrado entre la recurrente y una entidad financiera se encuentra formalizado en un instrumento privado, que carece de fecha cierta en los términos de los artículos 1034 y 1035 del C.C., no se encuentra legalizada por el organismo de contralor uruguayo ni por el Consulado Argentino la firma de la escribana certificante de las firmas de las partes intervinientes en dicho acuerdo. Asimismo, debe tenerse presente (para avalar la conclusión fiscal) que no ha sido contratado un seguro de transporte del dinero al encomendarse

el cobro de dichas sumas a un empleado de un tercero ajeno a la actora así como que tampoco se depositaron en un Banco o Entidad financiera de plaza local. Tampoco existe un acta de directorio de la actora en la cual se evalúe la necesidad de contratar un préstamo ni su posterior devolución, lo que solo hace presumir la precariedad de dicho pasivo.
¨CURTIDURIA CASTELLANO S.A.¨ - T.F.N. – Sala D – 14/10/98.

Los elementos agregados por la recurrente resultan suficientes para probar el efectivo ingreso del importe al país, identificándose a la entidad financiera prestadora de los fondos. Asimismo, el reconocimiento de la inspección actuante de la cancelación de dichos prestamos, aunque sea una vez vencidos los plazos establecidos por el acreedor externo, desvirtúa la sospecha fiscal y resulta hábil para conmover el ajuste practicado.
¨BARTOLUCCI, JOSE¨ - T.F.N. – Sala A – 20/12/99.

Corresponde determinar la determinación de oficio efectuada toda vez que las pruebas aportadas no lograron desvirtuar la presunción contenida en el articulo 25, inciso e) de la ley N° 11683 (actual articulo 18). En efecto, pese a que la recurrente alega que el capital cuestionado fue entregado a una firma con destino a una emisión de acciones, quedo demostrada la falta de registraciones en sus libros contables de la entrega de dinero a la sociedad citada.
¨PRUDEN HNOS. S.A.C.I.F.A.¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala II – 22/09/83 (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T. II).

No puede considerarse como un factor gravitante para presumir el ingreso de fondos del exterior la sola circunstancia de provenir estos de un ¨paraíso fiscal.
¨LACASA, FEDERICO Y OTROS¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala I – 01/10/92. (ERREPAR, PROCEDIMIENTO FISCAL, T. II).

La ley 25795 agrego dos incisos al articulo 18; estos son:

4.7 Depósitos Bancarios

El inciso g establece:
Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período, representan:
1. En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.
2. En el impuesto al valor agregado:
Montos de ventas gravadas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.
El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

4.7.1 Jurisprudencia de depósitos bancarios.

Corresponde confirmar la determinación que estimo presuntivamente la obligación fiscal en base a la relación entre depósitos bancarios y el volumen de ventas presuntas, que surgen de elementos extracontables que el contribuyente poseía, no habiéndose aportado en autos prueba en contrario sobre la posibilidad de que las conclusiones contuvieran errores que invaliden el ¨ quantum ¨ del beneficio que la actora habría omitido.
¨PERFILES S.C.A.¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala II – 18/11/82 (Errepar, Procedimiento Fiscal, T. II)
¨Debe revocarse la resolución apelada dado que un solo indicio (en este caso los depósitos bancarios), no es suficiente a efectos de dotar de soporte a una determinación de oficio sobre base presunta¨.
¨CONFECCIONES ROLEY¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala IV – 06/08/92.

Procede confirmar la determinación de oficio que estimo las operaciones gravadas, teniendo en cuenta los informes requeridos a las instituciones bancarias relativos a los movimientos de las cuentas del contribuyente, a pesar de no haberse depurados los depósitos bancarios, toda vez que el contribuyente no llevaba contabilidad, ni registros, ni aporto pruebas tendientes a demostrar que alguna porción de dichos depósitos no respondía a ingresos gravados.
¨BUR, DELIA MATILDE¨ - T.F.N. – Sala B – 31/05/94.

Se debe admitir como una presunción en los términos del articulo 25, primer párrafo de la ley procesal (hoy articulo 18), para determinar de oficio la materia imponible, el monto depurado de los depósitos bancarios del sujeto responsable.

¨VERDE, JUAN AMBROSIO¨- C.N.A.C.A.F. – Sala I – 02/09/94.

La admisión por parte de la recurrente del uso de una cuenta corriente incorporada a la determinación fiscal y su manifestación respecto al modo en que debieran aplicarse las alícuotas para determinar los montos a tributar por las ventas omitidas, permite concluir la conformidad de la actora sobre la procedencia del ajuste, que de tal forma, quedo solo cuestionado en cuanto a su magnitud. En tal sentido, corría por cuenta de aquella demostrar el tipo de productos que omitió declarar y su medida para desvirtuar la estimación de oficio practicada por el organismo recaudador, el cual a falta de pruebas categóricas, goza de legitimidad.
¨EMBOTELLADORA SANTA FE S.A.¨ - T.F.N. – Sala D – 25/10/95.

El sistema presuncional escogido por el Fisco Nacional debe ajustarse al criterio de razonabilidad, esto es, debe guardar adecuación entre el medio empleado y la finalidad que se persigue. Esta adecuación resulta quebrantada y consecuentemente, también la inferencia que resulta del medio indicado empleado cuando, como en el caso, se demuestra que el movimiento de la cuenta correspondía (en proporción muy significativa) a las operaciones de la sociedad. Por ello la determinación en cabeza de los socios requería una exploración previa en el seno de la sociedad, curso forzoso que no se siguió. Además, el Fisco no ha aportado datos ciertos que consoliden los argumentos y montos tenidos en cuenta para efectuar la estimación recurrida, razón por la cual se anula.
¨KOUTNOUYAN, JUAN GREGORIO¨- T.F.N. – Sala B – 25/04/96.

Corresponde confirmar la determinación efectuada por cuanto el contribuyente no desvirtuó los elementos que sirvieron de fundamento a la misma, que consistieron en incluir los depósitos como ventas de los productos que comercializaba y no el socio. Dicha presunción goza de legitimidad, por lo que no corresponde su descalificación. En este sentido, y tal como lo señalo en su oportunidad el Fisco sin merecer replica por parte del actor, es poco creíble que pueda existir una actividad comercial desarrollada por el socio que sea similar a la de la sociedad que integra, como argumento esgrimido para justificar el movimiento dinerario de la cuenta en cuestión.

¨CUFFARO Y PERUCCIO S.R.L.¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala V – 10/07/96.

Debe confirmarse la determinación fiscal que consistió en presumir que los depósitos bancarios, superiores a los depósitos por ventas declarados, provienen de operaciones gravadas no declaradas toda vez que, sin perjuicio de las manifestaciones de la actora consistente en que dichos ingresos provienen de actividades distintas a su actividad gravada, tal circunstancia no ha sido probada y no se ha desvirtuado el ajuste fiscal, que goza de legitimidad.
¨KEDESMA, AMALIA¨ - T.F.N. – Sala D – 18/07/96.

Corresponde confirmar la resolución determinativa del impuesto toda vez que no resulto acreditado que los fondos de la cuenta corriente bancaria y de la caja de ahorro no son, en realidad, del contribuyente no obstante su negativa al respecto. En efecto, el actor es el titular jurídico de la cuenta y no introdujo ningún elemento probatorio tendiente a desvirtuar la presunción de que también lo es en la realidad económica de los hechos.
¨DOMINGUEZ, GUILLERMO EMILIO¨ - T.F.N. – Sala B – 19/12/96.

Debe revocarse la determinación efectuada toda vez que se baso exclusivamente en la presunta diferencia entre los depósitos efectuados en la cuenta bancaria cuya titularidad no corresponde al recurrente a tenor de la prueba producida y los montos consignados en la declaración jurada rectificativa presentada oportunamente.
¨LEVY, JOSE¨ - T.F.N. – Sala D- 29/05/97.

Procede la determinación de oficio efectuada por la vía de estimación ya que, en la especie, la recurrente no ha presentado documentación contable o impositiva que sea confiable, así como otro tipo de información que hiciera viable otro procedimiento para establecer su obligación tributaria. Por otra parte, debe destacar que la utilización de un solo indicio (los depósitos bancarios) es perfectamente viable en tanto la titularidad de las cuentas corrientes presupone la titularidad de los fondos allí depositados y los mismos se vinculan con la actividad comercial de la recurrente.
¨VOGLER, AUGUSTO ENRIQUE¨- T.F.N. -Sala A- 15/09/97.

La determinación de oficio que consistió en la estimación de las ventas gravadas en los impuestos al valor agregado y a las ganancias, teniendo como base los movimientos bancarios sin depurar, no merece reprobación por cuanto no se observaron irregularidades en el procedimiento empleado por la inspección actuante. Corrobora tal afirmación la circunstancia de que el contribuyente no lleva contabilidad ni registros ni aporto en la etapa administrativa pruebas suficientes tendientes a su impugnación. Así, el detalle de movimientos bancarios acompañado por la actora resulta insuficiente, sin que la respuesta a los oficios diligenciados al Banco sean probanzas aptas, al efectuar solo un informe global de los importes depurados.
¨GUILBUI, TONIA¨ -T.F.N.- Sala A – 13/04/98.

En el caso de atacar supuestas deficiencias en la depuración técnica de las cuentas bancarias efectuada por el organismo fiscalizador en oportunidad de determinar la materia imponible, invocándose operaciones que demostrarían tal aserto, corresponde a quien impugna dichas deficiencias probar y rebatir el hecho del ente recaudador, quien produjo la prueba soporte del ajuste.
¨BOLATTI HNOS ¨- T.F.N. – Sala A – 20/04/98.

No resulta suficiente la prueba aportada por la actora, dirigida a desvirtuar la presunción fiscal que considero que los importes depurados de una cuenta corriente son ingresos por ventas y no prestamos de parientes y amigos como sostenía el contribuyente. Para así resolver se tuvo en cuenta que la única prueba producida (que consistió en una testimonial) se limito a reconocer genéricamente la existencia de la operatoria pero no dio respaldo instrumental que diera certeza sobre la misma.
¨JUAN CARLOS HOLGADO Y CIA¨ - T.F.N. – Sala D- 21/04/99.

La determinación de oficio sobre base presunta practicada solo en base a declaraciones emanadas del recurrente ante un juez penal, en el marco de una denuncia que aquel iniciara al Banco Basel, relativa a depósitos en plazo fijo que el mismo reclama a dicha entidad como titular, no puede proceder. En efecto, nada consta en las actuaciones de la calidad de cliente del contribuyente ni de la existencia de registraciones contables en dicho banco de

tales depósitos. En esas condiciones, el Fisco se apoya en la determinación practicada en una sola presunción, consistente en que el deposito a plazo fijo que no aparece contabilizado, haya existido en la realidad.
¨TURBEL, ANTONIO LAURENTINO¨ - T.F.N. – Sala D – 27/08/99.

No habiéndose aportado prueba tendiente a depurar las cuentas bancarias, la ausencia de las mismas no logra conmover la imputación fiscal consistente en que la totalidad de tales movimientos bancarios corresponden al apelante.
¨LUNA, JORGE CECILIO¨ - T.F.N. – Sala D – 08/10/99.

El criterio que debe regir al efectuar una depuración de cuentas corrientes bancarias, en cuanto a los conceptos que se deben considerar a tal efecto, es la detracción de todos aquellos conceptos de los que resulte en forma indubitable que no representan ingresos imponibles (Vrg. Canje de valores, transferencias entre cuentas corrientes bancarias del mismo contribuyente, imputaciones erróneas del banco).
¨EMILIO GABERIONE S.A.I.C.¨ - T.F.N. – Sala A – 23/11/99.

El método de determinación de oficio utilizado por el ente fiscal para determinar la obligación del recurrente, que consistió en la adición de los depósitos existentes en una cuenta corriente bancaria a nombre de los socios, no declarada por la sociedad de hecho, a los demás depósitos provenientes de otras cuentas bancarias, para efectuar su comparación con el monto de ventas, examen del que surgieron diferencias que originaron nuevos montos en conceptos de ingresos provenientes de su participación en la sociedad, resulta un procedimiento viable cuando el organismo no cuenta con pruebas suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente.
¨HUNGARO, NICOLAS¨ - T.F.N. – Sala A – 23/10/2000.

4.8 Remuneraciones

El inciso h establece:

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

1. En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2. En el impuesto al valor agregado:

Montos de ventas gravadas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

Las diferencias de ventas gravadas a que se refieren los puntos 2 de este inciso y del inciso g) precedente, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial anterior prorrateándolas en función de las ventas gravadas, no gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses.

5. Otros índices.

La ultima parte del articulo 18 establece:

También la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá efectuar la determinación calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de cualquier índice que pueda obtener, tales como el consumo de gas o energía eléctrica, adquisición de materias primas o envases, el pago de salarios, el monto de los servicios de transporte utilizados, el valor del total del activo propio o ajeno o de alguna parte del mismo. Este detalle es meramente enunciativo y su empleo podrá realizarse individualmente o utilizando diversos índices en forma combinada y aplicarse ya sea proyectando datos del mismo contribuyente de ejercicios anteriores o de terceros que desarrollen una actividad similar de forma de obtener los montos de ventas, servicios o utilidades proporcionales a los índices en cuestión. La carencia de contabilidad o de comprobantes fehacientes de las operaciones hará nacer la presunción de que la determinación de los gravámenes efectuada por la ADMINISTRACION FEDERAL en base a los índices señalados u otros

que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario. Esta probanza deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales. La probanza que aporte el contribuyente no hará decaer la determinación de la ADMINISTRACION FEDERAL sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo¨.

.La expresión de este ultimo párrafo del articulo 18 convierte a estas presunciones en relativas admitiéndose prueba en contrario.

La enunciación sobre estos índices para determinar las ventas o servicios realizados o las utilidades son meramente ejemplificativas. También pueden tenerse en cuenta actividades o explotaciones similares.

6. Inaplicabilidad de presunciones conjuntas

El articulo 18 de la ley 11683 cierra las disposiciones sobre presunciones diciendo que las establecidas en los distintos incisos del párrafo precedente no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo periodo fiscal¨. Tratando de explicar el alcance de la disposición, Schvarzer dice que no se podrá aplicar simultáneamente dos incisos para un mismo impuesto en el mismo periodo fiscal, pero si se podrá aplicar en diferentes periodos fiscales, para un mismo impuesto, dos incisos diferentes. Esta prohibición (según dicho autor) es correcta y atemperante de las excesivas atribuciones que se le confiere a la Dirección General Impositiva. Se debe considerar correcta la norma siempre que en su aplicación (diferentes métodos para diferentes periodos) resulte razonable, y no arbitraria.

7. Artículos agregados por la ley 25795

Primer articulo

Cuando se tratare de ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación —a que alude el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones)— cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.

Los incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.

Jurisprudencia al respecto:

En aquellos casos en los que se invoca un préstamo acordado por una empresa del exterior, con sede en un paraíso fiscal, deben acreditarse fehacientemente dos extremos:

-La introducción de tales capitales al país; y

-el origen de los fondos, es decir, que de la pericial contable sobre las escrituras de la sociedad extranjera debe resultar fehacientemente la adquisición por aquella de los títulos públicos que se pretenden haber entregado en préstamo a la sociedad local, así como la oportunidad y condiciones del mismo, sobre todo porque teniendo en cuenta la fuerte vinculación económica y societaria entre la sociedad extranjera y la local, así como la oportunidad y condiciones del mismo, sobre todo porque teniendo en cuenta la fuerte vinculación económica y societaria entre la sociedad extranjera y la local, necesariamente deben ajustarse a las reglas del operador independiente. Es mas, la doble circunstancia de invocarse un negocio jurídico con una sociedad vinculada domiciliada en un paraíso fiscal requiere acreditar en la extranjera una cierta consistencia mínima, esto es, que no se trate de una sociedad ficticia, un montaje jurídico artificial constituido y desarrollado por motivaciones de fraude. Y ello porque cuando el juez fiscal se encuentra frente a operaciones de alcance internacional que involucran a sociedades domicilias

en paraíso fiscales, debe examinar la proyección interna de aquella mediación mediante un particularizado y exhaustivo análisis de las probanzas, a fin de que la operación invocada se corresponda a la real operatoria acordad entre las partes.

¨ALAFIN S.A.¨ - T.F.N. – Sala B – 31/05/95 (IMP, T. LIII B, pag. 3057).

Segundo Articulo

La determinación de los gravámenes efectuada por la Administración Federal de Ingresos Públicos en base a lo previsto en el artículo 18 o a los métodos de justificación de precios a que se refiere el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), o en la aplicación de precios de operaciones idénticas o similares realizadas en la República Argentina u otros mecanismos que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, tendrá pleno efecto y se presumirá correcta, cuando se origine en la falta de presentación a requerimiento de declaraciones juradas con el detalle de las transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, así como en la falta de registración fehaciente de dichas operaciones o de los comprobantes respaldatorios de las operaciones.

Sin perjuicio de ello, el contribuyente o responsable tendrá derecho a probar lo contrario. Esta probanza deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales. La probanza que aporte el contribuyente no hará decaer la determinación de la Administración Federal de Ingresos Públicos sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo.

8.El caso de la presunción absoluta en la ley 11683.

La única presunción absoluta contenida en el referido articulo 18 de la ley 11683 es la legislada en el penúltimo párrafo del inciso c., el cual declara:

Se presume sin admitir prueba en contrario que en relación a los impuestos a las ganancias sobre el patrimonio neto y sobre los capitales las diferencias de materia imponible estimadas conforme a los puntos 1 y 3 precedentes corresponden al último ejercicio fiscal cerrado inmediatamente anterior a aquel

en el cual la Administración Federal de Ingresos Públicos hubiera verificado las diferencias de inventario de mercaderías.

Los puntos precedentes referidos en la norma trascripta son los incisos a, b y c:

-Presunciones sobre ganancias netas por el pago de alquileres.

-Fijación del precio de inmuebles impugnada por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

-Diferencias de inventario con implicancias sobre los impuestos a las ganancias, al valor agregado, internos, al patrimonio neto y a los capitales.

CAPITULO VIII.

RESOLUCIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL.

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

Dispone el segundo párrafo del articulo 17 “el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de quince días”.

1. Competencia del juez administrativo en función del monto

La intervención de los jueces administrativos, únicos funcionarios competentes en razón de la materia para el dictado de resoluciones de determinación de oficio está sujeta también a la competencia en razón del monto, escala que fue fijada por la resolución 1128/96 de la D.G.I. (B.O. 20/11/96).

Las solicitudes de alcance individual que resuelvan pedidos de devoluciones, reintegros reembolsos, recuperos, trasferencias, cobros anticipados, pagos o ingresos en exceso, reintegros de créditos fiscales, vinculados a operaciones de exportación u otros computables en razón de actividades u operaciones que reciban igual tratamiento están sujetas al régimen de competencia a la escala de montos que se indica.

La atribución de competencia de los jueces administrativos delegados se fija en el art. 2 de la resolución 1128/96:

a) Hasta $ 150.000:

1. Jefes de División Fiscalización Interna de las Regiones de la Capital Federal Gran Buenos Aires o en el ámbito territorial de competencia de las agencias sede del interior del país según corresponda.

2. Jefes de distrito y jefes de agencias del interior del país.
3. Jefe de División Quebrantos Impositivos de las divisiones Devoluciones y Recupero de Impuestos dependientes del Departamento Devoluciones y Otros Trámites de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.

b) Desde $ 150.001 en adelante:

1. Jefes de Región.

2. Jefe del Departamento Técnico Legal dependiente de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.

2. Requisitos de la Resolución Administrativa.
La resolución administrativa debe cumplir los siguientes requisitos:

Esenciales: Son los condicionamientos elementales de todo acto administrativo.

Debe ser fundada: El juez administrativo debe expedirse sobre las cuestiones de hecho o de derecho alegadas por el contribuyente o responsable y sobre el merito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida, en su caso. La determinación que no resulte fundad deviene nula.
Desde luego que ella debe hacer mérito de los elementos aportados por el impugnante; sin embargo el articulo. 35 reglamentario explica que en caso de que el interesado no cumpliera total o parcialmente las medidas de prueba a su cargo el juez actuante puede resolver sin ellas o disponer medidas para mejor proveer

Debe determinar el tributo, intereses y actualizaciones a la fecha indicada: La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin

perjuicio de la prosecución del curso de los actos administrativos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.

Debe intimar al pago: Dentro del plazo improrrogable de quince días hábiles.

Aplicación de sanciones: Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones vinculadas a la determinación, las sanciones deben aplicarse en la misma resolución que determina el tributo, caso contrario, se entiende que la DGI no encontró merito para imponer sanciones. Si bien este requisito no hace a la validez del acto determinativo, si es condicionante a los efectos de la aplicación de las sanciones.

Normalmente la Resolución Administrativa que se dicte contiene los siguientes aspectos de forma:
Resultandos: exposición de los hechos que se han cuestionado administrativamente.

Considerando: Descripción de las argumentaciones de derecho aplicables al caso.

Decisión: Enunciación de la parte dispositiva.

3. Conformidad expresa del responsable.
El último párrafo del articulo 17 establece:
No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si, antes de ese acto, prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.
Sin embargo, la precitada conformidad no implica cosa juzgada, pues no impide que la AFIP, con nuevos elementos, practique una determinación distinta.

4. Pago sin interposición de recurso.

Puede ocurrir que el contribuyente o el responsable, frente a la vista efectuada por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos prefiera pagar el impuesto reclamado sin hacer uso de las defensas aludidas. Las razones pueden ser múltiples:
-por ejemplo que no se devenguen los intereses del articulo 37 y no se actualice el importe.
- urgencia de concretar una operación que se halla pendiente de la apreciación de la D.G.I. etc.
Para Giuliani Fonrrouge el sujeto pasivo en este caso no pierde el derecho de interponer una acción de repetición por el principio de nuestro régimen institucional de que los actos administrativos siempre son revisibles por la autoridad judicial.

La acción de repetición es una relación jurídica mediante la cual los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria pueden solicitar la devolución de impuestos y accesorios ingresados en exceso indebidamente.
Esta acción puede ser interpuesta como consecuencia de dos situaciones:
-Que el pago se realizo por el requerimiento efectuado por la Administración Fiscal.
-Que el pago se realizo por una acción espontánea por parte del sujeto pasivo.

En este caso la acción de repetición seria entablada por parte del contribuyente o responsable como consecuencia de un procedimiento de determinación de oficio, es decir por un requerimiento de la AFIP. Esto determinaría que la repetición debería deducirse mediante demanda ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional conforme lo establece el articulo 81 de la ley 11683.

A pesar de ello Giuliani Fonrouge sostiene que frente a esta la demanda de repetición debe ser interpuesta primeramente ante la D.G.I. para darle oportunidad a expedirse sobre los fundamentos del reclamo. La ley ha instituido ese procedimiento partiendo de la base de haberse cumplido previamente el organizado por el articulo 17 que no tendría lugar si el contribuyente paga al primer reclamo del fisco y sin demora formaliza el juicio de repetición.

5. Efectos de la Determinación de Oficio.

En principio la determinación de oficio no puede ser modificada porque como todo acto administrativo no puede ser revocada después de notificada al interesado ya que ello da nacimiento a un derecho subjetivo en su favor; además así lo dispone el articulo 1 de la ley 19549 sobre procedimientos administrativos. Esta disposición establece en su primer párrafo que "El acto administrativo regular del que hubieren nacido derechos subjetivos a favor de los administrados no puede ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa una vez notificado".

Jurisprudencia al respecto

Un acto administrativo que no se encuentra firme aunque si notificado, no puede ser ulteriormente notificado, toda vez que por virtud de dicha notificación se ha originado un derecho subjetivo en la persona del interesado. Este principio surge de lo que preceptúa el articulo 19 de la ley procesal y hace a la estabilidad de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes como forma de amparar a estos de los cambios de criterios fiscales.

¨CONFECAT S.A. ¨ - T.F.N. – Sala B – 27/03/95.

6. Determinación Inferior a la realidad.

El articulo 19 de la ley 11683 establece en su primer párrafo lo siguiente:

¨Si la determinación de oficio resultara inferior a la realidad quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente al excedente bajo pena de las sanciones de esta ley.

Esta norma intimidatoria tiene mayor aplicación en el procedimiento de determinación con base presunta, ya que sólo en este supuesto puede haber una diferencia con la realidad. En el de base cierta en cambio el fisco tiene a la vista todos los elementos para la exacta determinación de modo que el supuesto del artículo muy pocas veces tendrá lugar; pero de cualquier manera la disposición puede surtir efecto en los dos supuestos aludidos.

7. Modificación de la determinación establecida por resolución.

La determinación del juez administrativo una vez firme sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos:

7.1 Por Determinación Parcial

Cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior.

Es importante resaltar que no se podría ampliar cualquier determinación de oficio sino tan solo aquellas que expresamente mencionen que su carácter es parcial pues de no ser así el acto seria inmodificable.

7.2 Por Error, Omisión o Dolo.

Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos egresos valores de inversión y otros).

En este caso conforme a la interpretación de la jurisprudencia, el error, la omisión o el dolo debe existir por una causa imputable al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, pues si la Administración Fiscal tuvo a su alcance los datos y elementos que configuran el hecho imponible, e incurrió en alguno de estos factores por una causa imputable a ella, no puede volver sobre la determinación firme y agravar la situación del contribuyente.

Jurisprudencia al respecto.

Teniendo en cuenta que de acuerdo a lo que prescribe el articulo 19 de la ley de rito las determinaciones de oficio pueden ser modificadas, corresponde determinar en que casos esto procede. En este sentido, es dable destacar que en el inciso a) del citado articulo

No procede una verdadera causa de modificación de la determinación, sino simplemente una circunstancia que habilita una nueva determinación sobre puntos diferentes; a lo que cabe agregar que si bien se dejo constancia del carácter parcial de la determinación, la actualización fue efectuada en dicha oportunidad aunque en forma errónea, razón por la cual dicho aspecto ya fue considerado y en consecuencia no puede ser modificado, toda vez que el

articulo acepta tal posibilidad en relaciona ¨aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior¨.

En cuanto al inciso b), y si bien es cierto que la ley no prevé que debe tratarse de un error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los elementos, ello debe ser por culpa del particular, pues si el mismo proviene de la administración solo es imputable a ella y no permite volver sobre la determinación firme, de forma de agravar la situación del sujeto pasivo de la obligación fiscal. En consecuencia no puede concluirse sino que debe ser el organismo fiscal quien cargue con sus propios errores.

¨CONFECAT S.A.¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala II – 08/02/96.

CAPITULO IX.

LOS RECURSOS FRENTE A LA DETERMINACIÓN DE OFICIO

1. Concepto de Recurso

El Recurso es el medio de impugnación mediante el cual quien lo interpone logra la revisión de la resolución que cuestiona, ya sea por el mismo órgano que la dicto o por otro, en una instancia siguiente.

2. Recursos contra resoluciones de la DGI que impongan sanciones o determinen tributos y accesorios conforme a la ley 11683.

El articulo 76 de la ley 11683 establece:

Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el art. 81 Ver Texto , los infractores o responsables podrán interponer (a su opción) dentro de los quince días de notificados, los siguientes recursos:

a) recurso de reconsideración para ante el superior;

b) recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente, cuando fuere viable.

El recurso del inc. a se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inc. b se comunicará a ella por los mismos medios.

El recurso del inc. b no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

Estos recursos tienen las siguientes características:

3. Características comunes

Son optativos y excluyentes.

El sujeto pasivo que recurre puede elegir entre alguna de las dos alternativas. A su vez elegida una primera vía, no se puede luego utilizar la otra, pues la opción supone la renuncia al otro medio recursivo. Especial atención debe prestarse a este tema ya que cualquier reclamación o pedido de aclaración que solicite el responsable, en ciertos casos podría llegar a interpretarse como un Recurso de Reconsideración y, por ende implicaría el ejercicio de la opción. En relación a este tema hay que tener en cuenta lo dictaminado por la Procuración del Tesoro, en el sentido que no debe prevalecer la calificación jurídica de una petición, sino la intención del presentante por encima de la letra del escrito.

Suspenden la ejecutoriedad de la decisión.

La interposición de cualquiera de los recursos suspenden la eficacia del acto administrativo recurrido, por lo tanto se paralizaran los efectos ejecutorios de la decisión administrativa hasta que se produzca la resolución del recurso. Es decir, que esta suspensión de ejecutoriedad significa la no aplicación del principio solve et repete en esa instancia por lo que el sujeto pasivo que interpone el recurso no debe abonar la suma reclamada como condición para deducir la impugnación.

Existe un termino perentorio para interponer los recursos.

El termino fijado por la ley es de quince días hábiles, desde la notificación de la resolución respectiva. Cuando no se interpusiera alguno de los recursos autorizados en el termino señalado, las resoluciones se tendrán por firmes, lo que significa que no podrá deducirse reclamo alguno en esa misma instancia; no obstante podrá efectuarse la revisión del acto administrativo mediante otro procedimiento. En otras palabras deberá pagarse el tributo y accesorios reclamados para luego plantear la repetición. En cambio existirá cosa juzgada sustancial si se tratara de resoluciones sobre multas y reclamos por repetición de impuestos.

Se deducen contra resoluciones determinativas de tributos y accesorios o que impongan sanciones.

Solo encuadran en tal categorización los actos administrativos resultantes del procedimiento de determinación de oficio y de la instrucción del sumario administrativo.

CAPITULO X.
RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

Se trata de un recurso interpuesto y sustanciado en sede administrativa, es decir, una revisión jurisdiccional administrativa que procede en los casos mencionados seguidamente.

1. Procedencia

El Recurso de reconsideración podrá deducirse:

a)contra las resoluciones que impongan sanciones.

b)contra las resoluciones que “determinan los tributos en forma cierta o presuntiva”.

c)contra las resoluciones que se dicten en los reclamos de repetición de tributos.

d)contra liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses, cuando la discusión versare sobre aspectos conceptuales. Asimismo será utilizable esta vía recursiva por cuestiones de conceptos en liquidaciones de actualizaciones e intereses aun cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

e)en otros casos derivados de la aplicación supletoria de la ley de procedimientos administrativos y su reglamentación, donde se consagra la revisión de la administración. Esta posibilidad en la realidad se encuentra bastante acotada, dada la sustantividad del remedio recursivo instituido por el articulo 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimientos, el cual constituye, según Jarach, una jurisdicción especial sobre la base del Recurso de Reconsideración.

Es indudable que una resolución sobre impuestos y accesorios exige que medie determinación de la obligación fiscal; o sea, que no toda decisión de la

D.G.I. es recurrible, sino que es menester que revista el carácter de una determinación tributaria.
Cabe señalar que en numerosos casos las decisiones de la D.G.I., aunque impliquen cargos o exigencias pecuniarias al contribuyente, no revisten la condición de determinación tributaria, pudiendo citar las siguientes situaciones que quedan excluidas de tal calificación

La nota de la D.G.I. que considera no ajustada a derecho declaraciones juradas rectificativas y el acta de los inspectores concediendo plazo para efectuar descargo y ofrecer pruebas.

La simple intimación de pago formulada sin sustanciación alguna.

La denegatoria de un pedido de prórroga para ingresar retenciones impositivas.

La liquidación de recargos que omite los requisitos legales de fundamentación y firma de juez administrativo.

La nota de la D.G.I., que al contestar una consulta establece la exigencia de una retención impositiva.

Los actos administrativos preparatorios para establecer oportunamente obligaciones fiscales.

La intimación de pago en respuesta a una comunicación del interesado anunciando que no pagaría el tributo.

Los telegramas intimatorios de pago que son consecuencia de declaraciones del propio contribuyente.

2. Ante quien debe interponerse

El recurso debe ser interpuesto ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, pero no puede ser resuelto por el mismo funcionario que la suscribe sino por el superior jerárquico. Es decir, que si la decisión emanó de un

funcionario de la D.G.I., la reconsideración corresponde a su superior jerárquico dentro de la misma repartición, debiendo desecharse la posibilidad de que estuviera a cargo de otra dependencia fuera de la D.G.I.
En el caso que la resolución hubiera sido dictada por el director general, la reconsideración debe ser resuelta por él, y no por el secretario de Hacienda, pues este funcionario carece de competencia para intervenir en la resolución de casos particulares, que es privativa de los funcionarios con funciones de jueces administrativos.

El Recurso debe plantarse por escrito, dentro del termino perentorio citado, mediante presentación directa o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno.

El superior interviniente dispondrá la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de la prueba ofrecida por el sujeto pasivo de acuerdo a las normas que regulan el procedimiento de determinación de oficio, salvo que no se aportaran nuevas pruebas, en cuyo caso no será necesario volver a dictaminar. El plazo establecido para realizar la probanza es de 30 días hábiles, no previéndose prorroga.

3. Resolución del Recurso

El articulo 80 de la ley 11683 establece
el juez administrativo dictará resolución dentro de los veinte días y la notificará al interesado con todos los fundamentos en la forma dispuesta por el articulo 100
Trascurrido dicho término sin dictar pronunciamiento, la ley presume una denegatoria ficta que deja expedita la vía judicial según el art. 82, inc. c, cuando se trate del cobro de impuestos o de aplicación de multas.
La existencia de una resolución denegatoria de la reconsideración en materia de determinación de impuestos y sus accesorios implicara que la resolución se tenga por firme. Es decir, que el acto administrativo adquirirá fuerza ejecutoria y posibilitara el ejercicio de la vía de ejecución fiscal. Cabe aclarar que frente a esta situación el sujeto pasivo puede impugnar la decisión administrativa a través de la acción de repetición respectiva.

Tratándose, en cambio de un recurso de reconsideración deducido contra una resolución administrativa que impone sanciones, resuelto desfavorablemente para el sujeto pasivo, no es necesario pagar para poder recurrir, habida cuenta que para la aplicación de penalidades es requisito el previo pronunciamiento de la autoridad judicial competente, conforme a lo que se desprende del articulo 18 de la Constitución Nacional. Por lo tanto la aplicación de sanciones podrá discutirse sin previo pago hasta su ultima instancia.

CAPITULO XI.

RECURSO DE APELACIÓN ANTE ELTRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

El Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo jurisdiccional que se halla en la esfera del Poder Ejecutivo, y cuya finalidad es la protección de los contribuyentes, demás responsables y sancionados frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos, que está conformada por la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas. Su incorporación en el ámbito de la ley procedimental se produce en 1960, con la sanción de la ley 15.250.

El tribunal actúa como entidad autarquica en el orden administrativo y financiero, en lo que respecta a su organización y funcionamiento.

1. Características principales.

La doctrina ha destacado ciertas características fundamentales, observables en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal.

1.1 Inexistencia de solve et repete.

La traducción de este principio significa ¨paga y repite¨ . Esto significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.

En el derecho Argentino, la regla fue de creación jurisprudencial, ya que la Corte Suprema aplico el principio sin ley que lo estableciera.

La ley 11683 adopto con excesivo rigor la aplicación del principio solve et repete hasta la reforma introducida por la ley 15265, creadora del Tribunal Fiscal de la Nación.

Actualmente no es necesario el pago previo de los importes en litigio para abrir la causa al conocimiento del tribunal.

1.2 Constitución.

La ley prevé veintiunas vocalías, que conforman siete salas ,de tres vocales cada una, cuatro con competencia en materia impositiva y tres con

competencia en materia aduanera. El Poder Ejecutivo está facultado para modificar “la composición y número de salas y vocales”.

Los veintiún vocales previstos deben ser argentinos, de treinta o más años de edad, y con cuatro o más años de ejercicio de la profesión de abogado o contador, según corresponda.

Cada una de las cuatro salas con competencia en materia impositiva está integrada por dos abogados y un contador. Las tres salas de competencia en materia aduanera están constituidas sólo por abogados.

El presidente del T.F.N. es designado por el Poder Ejecutivo entre los vocales del cuerpo y dura tres años en sus funciones, pudiéndoselo designar nuevamente para el cargo. Una vez vencido el referido plazo deberá continuar hasta que se produzca su nueva designación, o la de otro vocal para el desempeño del cargo. Esto procura evitar la acefalía del organismo.

La vicepresidencia del T.F.N. es desempeñada “por el vocal más antiguo de competencia distinta” de la del presidente

El presidente y el vicepresidente del T.F.N. presiden las salas que como titulares integran; en las salas restantes, el presidente es elegido por acuerdo de sus miembros, por tres años.

1.3 Reglamentación.

El propio Tribunal dictara las reglas de procedimiento obligatorias en la sustanciación de las causas ventiladas en la instancia, las que complementaran las preceptivas establecidas por ley, con el propósito de otorgar al proceso mayor rapidez y eficacia, facultándose a su presidente para que dicte las normas complementarias que correspondan para uniformar tramites procésales y cuestiones administrativas. Por ende la pirámide jurídica queda integrada por la ley de procedimientos, su decreto reglamentario, el reglamento de procedimientos y, finalmente, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y (en su caso) el, Código Procesal Penal. En la actualidad se encuentra vigente el reglamento de procedimiento estatuido por acordad del Tribunal Fiscal del 22-12-93.

1.4 Computo de los términos:

Los términos establecidos en las diversas secuencias procesales son de días hábiles, suspendiéndose durante el periodo anual de feria. Complementando lo

transcripto, el reglamento de procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación establece que durante el mes de enero y en el periodo en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación implante feria

El organismo actuara como Tribunal de Feria a los efectos de entender únicamente en los recursos de amparo y en aquellos asuntos que no admitan demora.

Por otra parte, se dispone que los plazos fijados por la ley para la substanciación de la instancia, podrán prorrogarse cuando el Poder Ejecutivo resolviera de modo general establecer términos mayores se atención al cúmulo de trabajo que tuviera el Tribunal. También se prevé la posibilidad de que el Tribunal prorrogue plazos, como sucede en el caso del periodo probatorio.

1.5 Impulsión de oficio:

El articulo 164 de la ley 11683 establece que el tribunal fiscal impulsara de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo admisión de parte a la pretensión de la contraria. Si el Fisco se allanase, deberá hacerlo por Resolución fundada. Se aprecia al respecto que la precitada disposición representa un apartamiento del principio dispositivo, con el propósito de determinar la verdad jurídica, ya que si bien el proceso se inicia a instancia de los particulares, luego los vocales del tribunal pueden completar de oficio las subsecuentes etapas, llegando (incluso) a declarar la ilegitimidad de interpretaciones ministeriales o administrativas a pedido de parte o de oficio, cuando no se ajusten a la ley interpretada.

Queda entendido de lo dicho que los vocales pueden disponer medidas para una mejor apreciación de las cuestiones planteadas, aunque ellas no hubieren sido ofrecidas por las partes; por lo demás, el art. 177 los faculta a disponer medidas “para mejor proveer” hasta el momento de dictar sentencia

Sin embargo, no se podrá suplir la negligencia de los litigantes en el ofrecimiento o diligenciamiento del material probatorio. Va de suyo que el Tribunal, en ejercicio de las facultades conferidas podrá expedirse acerca de las pruebas aportadas por las partes y dictaminar sobre su procedencia.

1.6 Sanciones procesales.

El T.F.N. y el vocal interviniente tienen facultades para aplicar sanciones no sólo a las partes, sino también a las demás personas vinculadas con el proceso, en los siguientes casos:
-desobediencia.
- cuando no presten “la adecuada colaboración para el rápido y eficaz desarrollo del proceso”.

Las sanciones consisten, según la gravedad de la falta, en:
-llamado de atención.
-apercibimiento.
multas de hasta $ 2.000.

La resolución firme que imponga la multa deberá cumplirse dentro del tercer día, bajo apercibimiento de seguir la vía de ejecución fiscal contemplada por el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, excepto que se apele dentro de igual plazo ante la Cámara Nacional de Apelaciones, en cuyo caso los efectos ejecutorios se suspenderán. Ante tal circunstancia, el recurso se sustanciara dentro del termino y forma previsto para la apelación de la sentencia definitiva.

1.7 Escrituriedad.
Según reza el articulo 145 de la ley de procedimientos, el proceso será escrito, sin perjuicio de la oralidad que puede asignársele al procedimiento cuando los vocales ejerciten la facultad de llamar a audiencia durante el termino de prueba, en los casos que se estime necesario. Asimismo, existirá una manifestación oral en la audiencia para la vista de la causa.

1.8 Personería.
En la substanciación de las causas ante el Tribunal Fiscal, los interesados podrán actuar personalmente, por medio de representantes legales, o por mandatario especial, el que acreditara su condición de tal mediante una simple autorización certificada por el secretario del Tribunal o escribano publico.
Las personas individuales pueden actuar personalmente o por intermedio de sus representantes si fueren incapaces (menores, insanos) o por medio de sus síndicos y liquidadores en casos de concursos, quiebras o convocatorias; las

personas colectivas, como las sociedades, por ejemplo, actuarán por intermedio de sus representantes (presidentes, gerentes, etc.). Por cierto que todas esas personas, individuales o colectivas, pueden litigar valiéndose de mandatario especial, quien no necesita imprescindiblemente tener poder otorgado ante escribano público, ya que también puede serlo ante el propio Tribunal.

El articulo 15 del reglamento establece como se acreditara la representación correspondiente, esta se realizara a través de:

-testimonio de poder general o especial otorgado ante escribano publico.

-autorización especial extendida necesariamente en el formulario F3, certificado por escribano publico u otorgado ante el secretario general del Tribunal, o ante los jefes de las delegaciones, distritos, agencias de la DGI en el interior del país.

-en el caso de abogados o procuradores, con dos copias simples del poder general o especial para varias actas firmadas por el letrado patrocinante o por el apoderado.

1.9 Representación y patrocinio:

La representación y patrocinio podrán ser ejercidas por las personas autorizadas para actuar en causas judiciales. Dichas funciones también pueden ser desempeñadas por doctores en ciencias económicas o contadores públicos, inscriptos en la respectiva matricula y por todas aquellas personas que al 30-12-64 estuvieron inscriptas y autorizadas a actuar ante el Tribunal por haber cumplido los requisitos estipulados por el decreto 14.631/60.

1.10 Tasa de actuación ante el Tribunal:

La ley 22610, del 24 de junio de 1982, arancelo la prestación del servicio de justicia que presta el Tribunal Fiscal de la nación, esta disposición luego fue modificada por la ley 23871 y establece lo siguiente:

Comprende las actuaciones ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Son responsables de la tasa, los sujetos que inicien las actuaciones, debiendo la misma ser soportadas por las partes, en la misma proporción que las costas deban satisfacerse.

Están exceptuadas las personas que actuares con beneficio de litigar sin gastos, los recursos de amparo y las apelaciones relativas a multas, sin perjuicio de su pago en caso de condena definitiva.

El fundamento de esta exención radica en la garantía de la defensa en juicio y la igualdad ante la ley, por la cual se asegura la prestación del servicio de justicia, no ya en términos formales, sino con un criterio que se adecua a la situación económica de las partes que litigan.

La alícuota es del 2 % sobre el importe total cuestionado, incluidos cuando correspondan, los intereses hasta el día de la iniciación del recurso o demanda.

Su pago se acredita con el formulario F.294, abonándose un 50% al interponerse el recurso, y el restante 50% dentro de los 5 días de notificada la sentencia contraria a la pretensión de la actora, con independencia de que la misma sea consentida o apelada.

Si prosperaran las excepciones previas que pongan fin al litigio, la tasa se reducirá al tercio. La falta de pago habilitara a la DGI para que inicie el juicio de ejecución fiscal.

2. Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

El articulo 159 de la ley 11683 establece:

El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a dos mil quinientos pesos ($ 2.500) o siete mil pesos ($ 7.000), respectivamente.

Desde el primer momento se consideró necesario poner un límite a la competencia del Tribunal Fiscal, para evitar que resultara afectado por un exceso de pequeñas reclamaciones que perturbarían su labor sustancial.

Cabe señalar al respecto que el articulo 198 faculta al Poder Ejecutivo a modificar “la suma que el articulo 165 establece como condición para apelar las resoluciones de la Dirección General Impositiva”. El importe modificable es con respecto a la D.G.I.; y la Aduana no tiene su propia limitación de este tipo en el Código Aduanero.

3. Etapas del procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

el articulo 166 de la ley 11683 establece:

¨El recurso se interpondrá por escrito ante el Tribunal Fiscal de la Nación, dentro de los quince (15) días de notificada la resolución administrativa. tal circunstancia deberá ser comunicada por el recurrente a la Dirección General Impositiva o a la Dirección General de aduanas dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en su caso, dentro del mismo plazo y bajo apercibimiento de lo dispuesto en el artículo 39.

En el recurso el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho. Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 164 y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa.

Los requisitos de forma y condiciones a que deberán ajustarse los actos precitados serán establecidos en el reglamento del Tribunal Fiscal de la Nación.

Conforme a lo que establece el articulo 153 de la ley 11683 que nos indica en su primera parte que ¨El Tribunal Fiscal de la Nacion dictará reglas de procedimiento que complementen las disposiciones de esta ley, a fin de dar al proceso la mayor rapidez y eficacia.¨; la acordada 840 del Tribuna Fiscal determina la regulación del procedimiento ante esta instancia.

El articulo 19 de la acordada establece que los recursos y demandas se presentaran por escrito, en las mesas de entradas de asuntos impositivos o de asuntos aduaneros del tribunal y especificaran:

-La naturaleza del recurso o demanda.

-El gravamen a que se refiere y numero de inscripción, si lo hubiere.

-El periodo o periodos fiscales pertinentes.

-El nombre, el domicilio real, domicilio fiscal y domicilio constituido del recurrente, en este ultimo caso necesariamente en la Capital Federal; asimismo

el nombre y domicilio constituido de los profesionales (representantes y patrocinantes) y este ultimo igualmente en la Capital Federal.
-La exposición clara y sucinta de los hechos, la individualización de la resolución administrativa que se cuestiona, con su fecha, y del funcionario administrativo interviniente, como asimismo, del numero del expediente administrativo respectivo y de las pruebas que se ofrezcan.
-La excepciones que se opongan y el derecho expuesto sucintamente, con mención de las normas jurídicas aplicables
-El petitorio en términos concretos.

El articulo 20 determina las piezas que deben acompañar al escrito. Estas son:
-El formulario oficial del Tribunal denominado F.4 debidamente llenado a maquina y por quintuplicado.

-Dos copias del escrito de interposición del recurso o demanda

-Dos copias de la resolución administrativa que motiva la interposición del recurso
y de toda la documentación.

-La prueba documental, con copia firmada.

-Los instrumentos que acrediten la representación, con copia firmada.

El recurso debe presentarse dentro del horario de atención al publico (entre las 12:30 y las 16:30 horas) ante la mesa de entrada correspondiente del Tribunal Fiscal que se encuentra ubicada en Reconquista nº 946/954, o bien (en el caso de contribuyentes domiciliados fuera de ese radio) ante las respectivas dependencias de la AFIP que correspondan a su domicilio, que actuara como mesa de entrada del Tribunal. En este caso esta oficina remitirá dentro de las 48 horas toda la documentación presentada al organismo, sin que le competa ningún examen o decisión sobre ella.
Los escritos de interposición del recurso de apelación pueden ser presentados dentro de las dos primeras horas del día subsiguiente al del vencimiento del

término procesal, por aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la nación.

Posteriormente la Secretaria General respectiva, a ultima hora de los días martes y jueves, sortea públicamente todos los recursos y demandas presentados, los cuales fueron identificados previamente por numeración correlativa y por el nombre de la actora, impuesto, recurso y año.

A la vez corre vista a la División coordinación de Impuestos de Sellos y Varios de la DGI, a los efectos de que se expida en torno a la tasa de actuación prevista por la ley 22610.

4. Cumplimiento de recaudos formales.

El articulo 23 de la acordada nos indica que en caso de existir defectos formales en la presentación, el vocal intimara al recurrente o demandante a fin de que los subsane en el plazo que fije, bajo apercibimiento de tenerlo por no presentado.

Esta decisión debe ser resuelta por la sala dentro de los 20 días subsiguientes.

Una vez que se verifica el cumplimiento de los requisitos formales y se admite la demanda o el recurso conforme a la competencia, se confiere el correspondiente traslado a la AFIP.

5.Comunicación a la DGI.

El articulo 166 no es claro en relación al plazo que tiene el apelante para comunicar a la DGI la interposición del recurso de apelación al Tribunal Fiscal. Este plazo debe ser computado a partir de la fecha de interposición del recurso, por ser lo más congruente con la defensa del contribuyente. En caso de duda, ha dicho el Tribunal Fiscal en varias oportunidades, debe estarse en favor de la solución que mejor contemple los intereses del recurrente; por otra parte, el contribuyente o el responsable puede dudar entre apelar o no al Tribunal Fiscal y sólo a último momento decidirse por la afirmativa, de modo que de no ser aceptada la interpretación que señalamos, el interesado carecería de tiempo material para cumplir la exigencia mencionada.

6. Limitación al ofrecimiento de prueba.

La ley 25239 ha agregado al texto originario del articulo una excepción al derecho de ofrecer y producir prueba, es la de excluir aquella, que no hubiera

sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la DGI, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para refutar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativas.

Este agregado, con seguridad, originara conflictos. Ante todo, la modificación llevara a la conveniencia de que el administrado cuente en el procedimiento de determinación de oficio con asistencia profesional, a fin de evitar sufrir eventuales restricciones probatorias. Por otro lado, cabria preguntarse la constitucionalidad de la reforma a la luz del articulo 18 (que asegura el derecho de la defensa en juicio) y del articulo 8 numeral 1 del Pacto San José de Costa Rica, que consagra el derecho a la jurisdicción, al estipular que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un tribunal imparcial e independiente en defensa de sus derechos en el orden fiscal.

7. Traslado del recurso o demanda.

El articulo 169 de la ley 11683 nos indica que luego de presentado el recurso o demanda, el tribunal dará traslado del mismo a la apelada por el termino de 30 días para que conteste, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba.

Conforme a lo que establece el articulo 7 del reglamento, el vocal correrá traslado al Fisco Nacional, dentro de los 10 días contados a partir de la presentación del recurso.

La contestación debe ajustarse a los requisitos formales establecidos por el Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación.

Si el fisco no contestare el traslado en el termino citado, el vocal interviniente efectuara un nuevo emplazamiento por el termino de 10 días, bajo apercibimiento de rebeldía y de continuarse con la sustanciación de la causa.

Según la doctrina procesal el instituto de la rebeldía comprende dos hipótesis: por un lado, cuando debidamente notificada y emplazada la parte no comparece a estar a derecho, absteniéndose de participar en el proceso; es el caso que establece del primer párrafo del articulo 28 del reglamento que nos indica que si vencido el termino del emplazamiento efectuado a pedido de parte o de oficio, la Administración Fiscal no contesta el traslado se lo declarara en rebeldía.

Por otro lado cuando con posterioridad a su intervención se deja de intervenir en el procedimiento, el órgano competente también declarara a la parte en rebeldía. Es lo que establece el segundo párrafo del articulo 28 del reglamento que determina que si durante la sustanciación de la causa cualquiera de las partes abandonara el proceso después de haber comparecido o ,debidamente citada, no compareciere durante el plazo de la citación, podrá ser declarada de oficio en rebeldía.

La rebeldía no altera la secuencia del proceso, que continuara sin intervención del rebelde, y si en algún momento cesare, continuara la sustanciación sin que pueda en ningún caso retrogradar.

En el proceso que tiene lugar ante la autoridad judicial, la rebeldía se declara a pedido de parte únicamente: así se desprende de la parte final del primer párrafo del articulo 59 Código Procesal que nos indica que "será declarada en rebeldía a pedido de la otra". Pero no ocurre lo propio en el proceso ante el Tribunal Fiscal, en el cual la rebeldía puede ser declarada a pedido de parte o de oficio, ya que articulo 78 del decreto reglamentario de la ley 11683 dice: "La rebeldía, en cualquier estado de la causa, deberá decretarse de oficio o a pedido de parte".

El termino para que la Administración Fiscal efectúe la contestación solo será prorrogable por conformidad de partes manifestada al Tribunal dentro del plazo legal y por un termino no mayor de 30 días dentro del cual estas deberán presentar un acuerdo por escrito que deberá contener los siguientes aspectos:

a) contenido preciso y naturaleza de la materia en litigio;

b) cuestiones previas cuya decisión pondría fin al litigio o permitiría resolverlo eventualmente sin necesidad de prueba;

c) hechos que se tengan por reconocidos.

8. Excepciones de previo y especial pronunciamiento.

Una vez efectuada la contestación del organismo de fiscalización, el vocal interviniente dará traslado al apelante por el termino de 10 días para que conteste las excepciones opuestas por la DGI y ofrezca las pruebas que haga a las mismas.

Couture define a la excepción como el poder jurídico con que se haya investido el demandado, que lo habilita para oponerse a la acción intestada contra el. En otros términos, como bien lo explica Fassi, a través de ella se denuncia al juez la falta de presupuestos necesarios para que el juicio tenga existencia jurídica y validez formal; en definitiva, advertir la existencia de circunstancias impeditivas o extintivas, que tienen como finalidad desvirtuar las consecuencias jurídicas buscadas con la pretensión.
La actora debe articular las excepciones al momento de interponer su recurso, en tanto que la Administración Fiscal debe oponerlas al contestar el recurso.

El articulo 171 de la ley 11683 establece cuales son las excepciones que se podrán oponer como de previo y especial pronunciamiento; ellas son:

8.1 Incompetencia.
A través de ella se denuncia que el recurso se interpone ante un órgano distinto al que le corresponde intervenir en el proceso, de acuerdo con las normas atributivas de competencia o bien, dentro del especifico procedimiento impugnativo ante el tribunal, que el firmante del acto recurrido no posee competencia para ello, de acuerdo a la estructura funcional propia del organismo.
El análisis de esta defensa debe preceder al de cualquier otra cuestión, pues es presupuesto necesario para la validez de toda ulterior decisión del Tribunal.

8.2 Falta de personería.
Se refiere exclusivamente a la falta de capacidad de los litigantes para estar en juicio y a la carencia o insuficiencia de los poderes de sus representantes.
De este modo se plantea ante el Tribunal la ausencia de capacidad procesal de quien se presenta por el actor o demandado o la deficiencia de la representación que se invoca. Si esta deficiencia surge del poder acompañado, esta puede subsanarse agregándose un nuevo poder o ratificándose la actuación por parte del titular.

8.3 Falta de legitimación en el recurrente o la apelada.

El actor o el demandado no son las personas especialmente habilitadas por la ley para asumir tales calidades con referencia a la concreta materia sobre que versa el proceso

Es el caso de que el recurrente no es el sujeto especialmente habilitado por la ley para asumir la calidad de actor (o porque no es la persona contra la cual se ha dirigido la Administraron Fiscal o porque no es afectado directamente por la acción administrativa) o bien que la AFIP no es el sujeto habilitado por la ley para perseguir la prestación que exige**.**

8.4 Litispendencia.

Se verifica cuando por la misma causa, el mismo objeto y los mismos sujetos se llevan a cabo dos o mas procesos. La jurisprudencia civil ha ampliado sus alcances, admitiendo la procedencia de esta defensa para los supuestos de conexión. Esto es, aun cuando necesariamente no se ventilen los procesos ante las mismas partes, ambos se encuentren vinculados por cuestiones de tal magnitud que el tratamiento por un único Tribunal se torna imprescindible.

8.5 Cosa juzgada.

Reconoce su fundamento en el impedimento jurídico que obsta volver a juzgar una cuestión ya resuelta por organismos jurisdiccionales, entre las partes a quienes la sentencia puede serle opuesta. Dos son, entonces, las identidades que deben concurrir para la procedencia de esta defensa: las mismas partes y la misma cuestión resuelta por sentencia firme.

Puede ser opuesta por cualquiera de las partes y, como hecho impeditivo de la potestad para juzgar nuevamente el pleito, puede declararse de oficio, por revestir carácter absoluto.

8.6 Defecto legal.

Es procedente cuando por su forma la demanda no se ajusta a los requisitos y solemnidades que la ley prescribe. En otros términos, tiende a lograr el efectivo cumplimiento de las formalidades previstas por la ley para la interposición del recurso, con el propósito de asegurar el adecuado derecho de defensa.

Debe destacarse que su procedencia depende de la gravedad de los defectos, en tanto procura salvaguardar el adecuado derecho de defensa en juicio.

En ese mismo orden de ideas, se ha dicho que el defecto debe ser de una identidad que afecte el derecho de defensa del excepcionante, de modo tal que no pueda comprender la pretensión de su contraria, y no limitarse a un error en el derecho invocado. En otros términos, aun cuando la presentación cumpla en forma exigua con los requisitos formales establecidos para la interposición del recurso, si tal circunstancia no perjudico al fisco en lo que se refiere a su derecho de defensa, que por otra parte pudo ser ejercido, la excepción no puede prosperar.

8.7 Prescripción.

Este instituto configura un modo de extinción de derechos patrimoniales por el transcurso del tiempo, regulados por los artículos 56 a 59 de la ley 11683.

8.8 Nulidad.

El conjunto de actos a través de los cuales el organismo recaudador lleva a cabo la actividad de determinación de los tributos es, por esencia, un procedimiento administrativo. Como tal, no difiere sustancialmente de los procesos que la administración sigue para la formación de un acto administrativo y, por ende, se encuentran gobernados no solo por las reglas especificas contenidas en la ley 11683 sino también por los principios generales que establece la ley 19549 y su decreto reglamentario, y que atienden, en definitiva, a asegurar el debido proceso adjetivo.

Pues bien, acorde con el control de legitimidad que el Tribunal Fiscal ejerce sobre determinados actos del ente fiscal, a través de esta excepción se permite denunciar eventualmente transgresiones a aquellas normas que hacen a un regular procedimiento. Es que la nulidad se debe entender como la sanción que prevé la ley contra actos administrativos que resulten viciados por haberse apartado o transgredido las formas preordenadas legalmente para su realización, o los que, por ello, se los priva de producir sus efectos normalmente.

Abarca vicios atinentes al procedimiento de formación del acto, o a sus fundamentos, a la forma y a su notificación.

La jurisprudencia ha dicho que la nulidad requiere que el vicio ocasione a quien la peticiona un perjuicio serio e irreparable que no puede ser subsanado sino

con su acogimiento, el que debe ser mencionado expresamente por quien alega la nulidad.

No obstante la enumeración establecida, se entiende que también puede articularse otras excepciones procesales, implícitas en el procedimiento, tales como: desistimiento, pago o espera.

Si las excepciones no fueran de especial pronunciamiento, se resolverán con el fondo de la causa. El pronunciamiento del vocal que establezca tal tratamiento no podrá ser apelado.

Opuestas las excepciones, el vocal deberá dictaminar acerca de su admisibilidad dentro del plazo de 10 días, ordenando (de corresponder) la producción de la prueba ofrecida. Luego de producida la misma, elevara los autos a la sala.

9. Ofrecimiento y producción de pruebas.

Si la cuestión es de puro derecho, los autos se elevan a la sala. En cambio, si existiera prueba a producir, se abre la causa a prueba. En otras palabras, en el supuesto de no plantarse excepciones , o una vez tramitadas o resuelto su tratamiento con el fondo, subsistieran hechos controvertidos, el vocal resolverá sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas, proveyéndolas en su caso y fijando un termino que no podrá exceder de 60 días para su producción. A pedido de cualquiera de las partes, el vocal podrá ampliar dicho termino por otro periodo que no podrá exceder de 30 días y mediando acuerdo de partes, la ampliación no podrá exceder del termino de 45 días.

La ley admite que las diligencias de prueba se tramiten en forma directa y privada entre las partes o sus representantes, incorporándose su resultado al proceso.

El segundo párrafo del articulo 174 establece que el instructor deberá prestar su asistencia para allanar los inconvenientes que se opongan a la realización de las diligencias y emplazando a quienes fueran remisos en prestar su colaboración. Mas aun, la ley le atribuye al vocal la facultad que el articulo 35 acuerda a la AFIP para hacer comparecer a las personas al Tribunal.

Atento a que la ley no menciona todas las pruebas admisibles en la sustanciación de la causa ante el Tribunal, se infiere que no existen medios excluidos en la instancia. Al respecto, el Reglamento de Procedimiento del

Tribunal Fiscal de la Nación contempla los medios de prueba documental, de informes testimonial y pericial.

10. La prueba en particular

10.1 Prueba documental

Esta debe acompañarse al momento de interponerse el recurso o al ser contestado por la representación fiscal.

10.2 Prueba de informes

El articulo 175 de la ley 11683 establece:

¨Los pedidos de informes a las entidades públicas o privadas podrán ser requeridos por los representantes de las partes. Deberán ser contestados por funcionario autorizado, con aclaración de firma, el que deberá comparecer ante el vocal si lo considerara necesario, salvo que designare otro funcionario especialmente autorizado a tal efecto.

La Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos deberán informar sobre el contenido de resoluciones o interpretaciones aplicadas en casos similares al que motiva el informe¨.

Su diligenciamiento se debe acreditar dentro de los 5 días, y debe ser contestado dentro del termino de 10 o 20 días, según se trate de entidades privadas o publicas.

Estos deben ser formulados conforme a los requisitos del Código Procesal, esto es, ser firmados, sellados y diligenciados por el representante de la parte requirente, trascribiendo la resolución que los ordena y fijando el plazo en que deberán expedirse.

Si el oficio no es respondido en termino, el proponente deberá solicitar su reiteración.

En los casos en que, reiterado el pedido de informes a una repartición publica, no fuera contestado en el plazo otorgado, el vocal instructor o la Sala, en su caso, podrán llevar tal circunstancia a conocimiento del Ministro o Secretario de Estado de quien dependa la repartición.

10.3 Prueba testimonial

La oportunidad para ofrecerla es al momento de interponer el recurso o al contestarlo. El auto de apertura fija el día y la fecha en que se celebrara la audiencia, donde los testigos serán interrogados ante el vocal instructor o el secretario de vocalía. Su citación corresponde al Tribunal y se practicara por cedula o carta certificada con aviso de recepción, fijándose, en la misma, una audiencia supletoria a efectos de que si el testigo no comparece a la primera sin causa justificada, sea traído a la segunda por la fuerza publica.

Si la proponente no concurre a la audiencia, pero hubiere presentado con anterioridad el pliego del interrogatorio, el testigo prestara declaración en base al mismo y a las preguntas que les efectúen el vocal instructor, el secretario y la contraparte. Si no se hubiese presentado interrogatorio, prestara declaración si así lo solicita la contraria o lo dispusiere el vocal instructor, perdiendo el proponente el derecho a citarlo nuevamente.

Los testigos declararan bajo juramento, previa lectura del articulo 275 del Código Penal y se los interroga acerca de las llamadas generales de la ley que tienen por objeto precisar su idoneidad como tales. Las contestaciones al interrogatorio, que se formulara libremente, son volcadas luego en un acta que será firmada por las partes y el deponente.

Si el testigo se domicilia fuera del radio de la Capital Federal, el proponente puede asumir el compromiso de trasladarlo a la sede del Tribunal o bien solicitar que su testimonio sea prestado ante el jefe de la delegación, distrito o agencia de la AFIP que corresponda a su domicilio. En este caso la notificación al testigo se realizara mediante cedula o por medio postal que permita acreditar la recepción de la comunicación.

El interrogatorio será efectuado por las partes o sus representantes, no obstante cualquiera de ellas podrá suplir su concurrencia presentando un interrogatorio por escrito al vocal instructor, para que sea formulado por el funcionario correspondiente.

10.4 Prueba pericial

La prueba se ofrece en el recurso o en su contestación proponiendo la designación de los expertos y los puntos de pericia sobre los que deberán expedirse.

El vocal instructor designara los peritos que las partes propongan.

La parte proponente deberá agregar la aceptación del perito dentro de los 5 días. Si no cumple con este deber ni ofrece un reemplazante, el vocal puede designar de oficio otro perito o dar por decaído el derecho a producir esa prueba.

Los peritos presentaran conjuntamente su informe dentro del plazo fijado al efecto y será acompañado de la constancia de haberse entregado copia a las partes.

El vocal instructor o la Sala, puede disponer ampliaciones de las pericias presentadas, e incluso puede ordenar la producción de nuevas pericias, este pedido puede surgir de oficio o a pedido de parte .

10.5 Inspección ocular

Si bien ni la ley ni la reglamentación la menciona, el juzgador puede acudir a ella si así lo estima conveniente, máxime en un proceso donde se prioriza la inmediación procesal. En efecto, a través de ella, el juez comprueba personalmente los hechos, sin necesidad de recurrir a terceras personas, logrando su directa convicción sobre los hechos.

A falta de regulación expresa, cabe acudir a las normas pertinentes del CPCCN. Su articulo 479 dispone que esta medida puede ser ordenada de oficio o a pedido de parte, individualizándose el objeto de la misma y el lugar, día y hora en el que el reconocimiento se llevara a cabo. A la diligencia concurrirán el juez y las partes, sus representantes y letrados. Lo actuado se volcara en un acta que se labrara al efecto.

Por ejemplo puede efectuarse el reconocimiento de un establecimiento comercial o industrial, principalmente en materia de impuestos internos al consumo, al que podrían concurrir las partes y los peritos que hubieren actuado en el asunto.

11. Medidas para mejor proveer del Tribunal Fiscal de la Nación.

El articulo 177, de la ley 11683 en su primera parte establece:

Hasta el momento de dictar sentencia podrá el Tribunal Fiscal de la Nación disponer las medidas para mejor proveer que estime oportunas, incluso medidas periciales por intermedio de funcionarios que le proporcionarán la Administración Federal de Ingresos Públicos o aquellos organismos nacionales competentes en la materia de que se trate.

Tales funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

En estos casos, el término para dictar sentencia se ampliará en treinta (30) días.

Conforme a esta disposición los funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del vocal, esto es, totalmente separados del ente a que pertenezcan. Esta norma fue incorporada al texto legal teniendo en cuenta la experiencia recogida en el Tribunal Fiscal de la provincia de Buenos Aires, donde el sistema dio excelente resultado.

12. Alegato. Vista de la causa.

Una vez vencido el termino en que deba producirse la prueba o diligenciadas las medidas para mejor proveer que hubiera ordenado o transcurrido 180 días del auto que las ordena el vocal instructor declara la clausura del periodo probatorio y eleva los autos a la sala, para que esta los ponga inmediatamente a disposición de las partes por el termino de 10 días, con el objeto de que presenten sus alegatos.

La Sala dispondrá que por secretaria general se entreguen los expedientes a las partes, por su orden y por el plazo de cuatro días a cada una, a efectos de que practiquen sus alegatos por escrito.

Sin embargo, cuando por auto fundado se entienda necesario un debate mas amplio, se convocara a audiencia para la vista de la causa, la que deberá realizarse dentro de los 20 días contados desde la elevatoria de la causa a la Sala. Dicha audiencia solo podrá suspenderse, por única vez, por causa del Tribunal, que deberá fijar una nueva fecha de audiencia para dentro de los 30 días posteriores a la primera.

La audiencia se celebrara a la hora fijada con una tolerancia de treinta minutos para el Tribunal.

Concurrirán las partes y sus representantes, los peritos que hubieren dictaminado, los testigos y demás personas que el vocal instructor o la Sala autorizaren o dispusieren.

En este caso las partes o sus representantes alegaran oralmente sobre la prueba producida y expondrán las razones de derecho en el orden que autorice el presidente de la Sala. El Tribunal podrá interrumpir cualquier exposición para solicitar aclaraciones, explicaciones o para discutir la tesis que se expusiere.

Finalmente se redactara un acta que será firmada por el presidente de la Sala, por las partes y demás personas intervinientes. Si se negaren a hacerlo se dejara constancia de ello.

13. Sentencia.

El articulo 184 de la ley 11683 establece que cuando no debiera producirse prueba o vencido el termino para alegar, o celebrada la audiencia para la vista de la causa, en su caso, el Tribunal Fiscal pasara los autos para sentencia.

La decisión que adopte la sentencia debe ser lograda por mayoría. Formalmente pueden ser dictadas impersonalmente o adoptando la forma de votos personales; en este ultimo caso, será vocal preopinante el vocal instructor, debiendo votar los restantes miembros siguiendo el orden numérico ascendente de las nominaciones de las respectivas vocalias.

El pronunciamiento podrá emitirse con el voto coincidente de 2 de los miembros de la Sala, en caso de vacancia o licencia del otro vocal integrante de la misma. Dicha Sala efectuara el llamado de autos dentro de los 5 o 10 días de que estos hayan sido elevados por el vocal instructor o de haber quedado en estado de dictar sentencia, computándose los términos para dictar el fallo a partir de quedar firme el llamado.

En caso que la sentencia decidiera cuestiones que no ponen fin al litigio, la posibilidad de apelarla quedara postergada hasta el momento de apelarse la sentencia definitiva.

El termino para dictar el pronunciamiento comienza a contarse a partir del llamamiento de autos para sentencia, de la siguiente forma:

-Cuando resolviere excepciones de previo y especial pronunciamiento: 15 días.

-Cuando se trate de sentencia definitiva y no se produjeran pruebas: 30 días.

-Cuando se trate de sentencia definitiva y se hubieran producido pruebas ante el Tribunal: 60 días.

Estos plazos se ampliaran en 30 días si se hubieran ordenado medidas para mejor proveer.

En relación a las costas el ultimo párrafo del articulo 184 nos indica que la parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando esta no lo hubiere solicitado. Sin embargo la Sala respectiva podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante

vencido, siempre que encontrare merito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición

Los honorarios de los profesionales intervinientes por las partes, serán de aplicación las leyes arancelarias respectivas. Esto es, la ley 21.839, para quienes actúen como representantes o patrocinantes de los litigantes, y el decreto 16638 para los peritos contadores.

En cuanto a la declaración de inconstitucionalidad, la ley establece que el Tribunal no podrá pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de leyes tributarias o aduaneras, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya sentenciado tal invalidez, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación realizada por ese Tribunal.

La Corte Suprema de justicia ha dicho que cualquiera que sean las facultades corresponde al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no cabe admitir que sea de su resorte declarar la inconstitucionalidad de estas. Ello es así porque semejante tesis importaría desconocer que el poder judicial es en ultima instancia, el único habilitado para juzgar las normas dictadas por el órgano legislativo y admitir, en consecuencia, la posibilidad de que el poder pueda residir y concentrarse en una sola sede.

Sin embargo el Tribunal podrá sentenciar en el caso concreto que la interpretación ministerial o administrativa no se ajusta a la ley interpretada, debiendo comunicar dicha circunstancia al organismo de superintendencia competente.

Respecto de la liquidación del tributo y accesorios y determinación del importe de la multa, se prescribe que el Tribunal podrá practicarla en la sentencia o, si lo estimara conveniente, deberá dar las bases precisas para ello, ordenando a las reparticiones recurridas que practiquen la liquidación en el termino de 30 días prorrogables por igual plazo y una sola vez, bajo apercibimiento de practicarlas el recurrente. De la liquidación practicada por las partes se dará traslado por 5 días, vencido los cuales el Tribunal resolverá dentro de los 10 días. Dicha resolución podrá ser apelada dentro de los 15 días, debiendo fundarse al interponerse el recurso.

La ley establece también que la apelación de las sentencias que condenan el pago de tributos e intereses se conceden al solo efecto devolutivo. Aun cuando no sea requisito abonar el importe en cuestión para deducir el recurso ante la Cámara, es decir, no esta condicionado el recurso al previo pago, la referida

normativa implica que para evitar la ejecución fiscal, deberá adeudarse la suma adeudada. Así es que, a través de una norma imperativa, se exige que si no se acreditare el pago dentro de los 30 días desde la notificación de la sentencia o desde la resolución que aprueba la liquidación practicada, la repartición expedirá de oficio la boleta de deuda. Alguna doctrina entiende que el mentado efecto debería ser de aplicación simétrica para ambas partes; en virtud de ello, si la sentencia favorece al contribuyente o responsable, este podría utilizar su crédito contra el ente recaudador.

14. Recurso de aclaratoria

Se ha considerado a la aclaratoria como un remedio procesal tendiente a corregir errores, suplir omisiones y clarificar errores sin que se modifique la decisión adoptada, tanto a pedido de parte como de oficio.

El articulo 191 de la ley 11683 establece que las partes podrán solicitar dentro de los 5 días (que se comienzan a contar a partir de la notificación de la sentencia) que se aclaren ciertos conceptos oscuros, se subsanen errores materiales, o se resuelvan puntos incluidos en el litigio y omitidos en la sentencia.

Recordemos que es necesaria la existencia de un agravio o gravamen para su interposición, es decir, que lo que haya que corregir sea de tal envergadura que dificulte o impida la ejecución o el cumplimiento posterior de la resolución atacada.

Deducido el Recurso de aclaratoria, la Sala dictara la correspondiente Resolución dentro de los ocho días siguientes. La interposición de la aclaratoria no interrumpe ni suspende el termino para deducir el recurso de apelación.

15. Recurso de reposición.

Este recurso es aquel que tiene por objeto la corrección de errores de tipo sustancial o formal que contuviesen la providencias simples, de modo que puedan ser superados mediante su modificación o anulación por la intervención del mismo juez o Tribunal que las hubiese dictado.

Es el acto procesal tendiente a que el juez que dicto la medida la revoque por contrario imperio.

En igual forma que el recurso de aclaratoria, es resuelto por el juez que dicto la providencia recurrida, pues tiene su fundamento en los principios de celeridad y

economía procesal, permitiendo la rápida solución de equivocaciones en aquellas resoluciones de poca importancia o trascendencia, como son las providencias simples.

El articulo 71 del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal establece que las providencias que se dicten durante la tramitación de la causa (que no fueran sobre cuestiones sobre liquidación de tributo y accesorios o determinación del importe de la multa o sentencias que deciden cuestiones previas que no ponen fin al litigio) solo podrán ser objeto del recurso de reposición, el que se regirá en cuanto a su forma y tramite, por los artículos 239 y 240 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. A su vez se dispone que la resolución que recaiga no podrá ser objeto de recurso alguno.

16. Recurso de revisión y apelación limitada.

El recurso de apelación es una de las formas para cuestionar resoluciones del Tribunal Fiscal, en virtud del cual un Tribunal Judicial, que es la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso-administrativo es facultado para confirmar o modificar, total o parcialmente, el pronunciamiento del órgano administrativo.

El articulo 192 de la ley 11683 establece la posibilidad al contribuyente o responsable de interponer un recurso de revisión y apelación limitada.

Puede deducirse contra las sentencias del Tribunal Fiscal en materia de tributos y sanciones.

La apelación a la Cámara se otorgara al solo efecto devolutivo, en este caso la sentencia recurrida seguirá cumpliéndose, es decir no tiene efectos suspensivos, salvo en el supuesto de sentencias que imponen multas u otras penalidades. Es decir que el pago de los tributos y de los intereses no es una condición para interponer el recurso, sino que permite el cobro por apremio, independientemente de la sustanciación del recurso. Si la justicia revocara el fallo o redujera el monto del tributo, evidentemente se restituirá lo ingresado por el recurrente; en cambio, si lo confirmara, entonces el pago sería definitivo.

El termino en que debe interponerse el recurso es de 30 días computados desde la notificación de la sentencia del Tribunal. No deducido el recurso, la sentencia pasara en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de los 15 días de quedar firme.

La apelación del fallo del Tribunal podrá efectuarla la DGI, siempre que junto al escrito del recurso se acompañe la autorización escrita para el caso, emanada de la Subsecretaria de Política y Administración Tributaria o del ente competente que entienda en la tramitación.

Al respecto el articulo 67 del reglamento establece que si el Recurso no fuera presentado en termino o la DGI no acompaña la autorización correspondiente, el Tribunal dictara resolución rechazándolo.

En caso denegatorio del recurso, se puede recurrir en queja ante la Cámara dentro de los cinco días, por aplicación del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación que se aplica supletoriamente.

El escrito de apelación se limitara a la mera interposición del recurso, debiendo el apelante expresar agravios por escrito ante el Tribunal Fiscal dentro de los 15 días subsiguientes a la fecha de presentación.

En el caso que la sentencia no contuviere la liquidación del impuesto y accesorios, el plazo para expresar agravios se contara desde la fecha de notificación de la resolución que apruebe la liquidación.

Si el administrado presenta el recurso directamente ante la Cámara respectiva, resultara improcedente.

El Tribunal dará traslado a la otra parte para que conteste por escrito en el mismo termino, vencido el cual, haya o no contestación, se elevaran los autos a la Cámara Federal de Apelaciones sin mas sustanciación, dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes.

Si la sentencia no contuviera liquidación del impuesto y accesorios que mandara pagar el responsable, el plazo para expresar agravios se contara desde la fecha de notificación de la resolución que apruebe la liquidación

17. Recurso de amparo.

El articulo de la ley 11683 establece que toda persona individual o colectiva, perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un tramite o diligencia a cargo del ente de fiscalización, podrá recurrir ante el Tribunal Fiscal mediante recurso de amparo de sus derechos.

El Tribunal Fiscal ha fijado los fines del amparo al consignar en un fallo del año 1972 los siguientes conceptos acerca de la institución:

a) no es un remedio procesal instituido para dar jurisdicción al Tribunal Fiscal a efecto de entender en una controversia tributaria y resolverla, sino para proteger los legítimos derechos e intereses de los particulares, cuyo ejercicio se vea obstaculizado por la causal que la norma refiere, o sea, la demora excesiva en que incurra el fisco nacional en la realización de un trámite.

b) no procede en todos los casos en que exista una demora excesiva, sino únicamente cuando no hay otro remedio legal previsto para la reparación del perjuicio que la demora importa.

El perjuicio al normal desenvolvimiento de un derecho debe provenir de la irrazonabilidad de la conducta administrativa; por lo que no puede sustentarse el recurso aduciendo un entorpecimiento en el desarrollo de la actividad como consecuencia de sucesivos requerimientos de la DGI llevados a cabo en uso de las atribuciones conferidas en la ley.

La demora excesiva de la administración requiere, para constituirse en mora, la interpelación al deudor, por cuanto la inactividad del administrado significa el consentimiento con la demora incurrida por el Fisco.

Admitido el curso del amparo, el Tribunal Fiscal de la Nación requerirá al funcionario administrativo que en breve plazo informe acerca de las causas de la demora y la forma de hacerla cesar. Contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo, podrá el Tribunal ordenar la realización del tramite administrativo o liberarlo al particular del mismo.

El vocal instructor deberá sustanciar los tramites dentro de los 3 días de recibidos los autos, debiendo el Secretario dejar constancia de su recepción y dando cuenta inmediata a aquel. Cumplimentados los mismos, elevara inmediatamente los autos a la Sala, la que procederá al dictado de las medidas para mejor proveer que estime oportunas dentro de las cuarenta y ocho horas de la elevatoria, que se notificará a las partes. Las resoluciones sobre la cuestión serán dictadas prescindiendo del llamamiento de autos dentro de los 5 días de haber sido elevados los autos por el vocal instructor o de que la causa haya quedado en estado, en su caso.

El plazo para apelar las sentencias recaídas en los recursos de amparo será de 5 días.

La apelación contra sentencias recaídas en los recursos de amparo deberá fundarse juntamente con la interposición del recurso y se dará traslado de la misma a la otra parte para que la conteste por escrito dentro de los 5 días,

vencido el cual, haya o no contestación, se elevaran los autos a la Cámara si mas sustanciación, dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes.

Conclusión.

Cuando se perfecciona el hecho imponible, nace el vinculo obligacional tributario y existe una obligación de pagar ciertas sumas de dinero a la Administración Fiscal. Sin embargo dicha obligación recién se tornara liquida y exigible cuando se materialice la liquidación del impuesto. En virtud de lo expuesto se afirma que la declaración jurada no tiene eficacia constitutiva, pues no da origen a la obligación. Su eficacia resulta, entonces meramente declarativa

La declaración jurada presentada por los sujetos pasivos constituye la modalidad mas usual de liquidación utilizada en el sistema impositivo de nuestro país; es el formal reconocimiento de una declaración jurídica perfeccionada con antelación. En dicho instrumento los responsables declaran su interpretación de las normas impositivas materiales, aplicándolas a la situación comprendida en el ámbito de influencia del gravamen, valorando también su contenido. Por eso se dice que la declaración es un método autodeterminativo de la materia imponible y del quantum contributivo.

No obstante la participación de los sujetos pasivos y particulares en la liquidación de tributos, el ente de fiscalización puede intervenir verificando las formas y el contenido de las declaraciones, cuando las mismas no se ajusten a las solemnidades y disposiciones de fondo descriptas por las normas vigentes. En este caso se aplicara entonces el procedimiento de determinación de oficio.

Sin embargo este no es el único caso en que la Administración Fiscal procederá a determinar cual es la obligación tributaria que deba satisfacer el sujeto pasivo.

Existen también la liquidación administrativa y pago provisorio de impuestos vencidos.

Modificación en la liquidación administrativa.

Como lo he explicado en su parte correspondiente el articulo 11 de la ley 11683 establece la posibilidad que tendrá la administración fiscal de disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posea.

En este caso existe una absoluta discrecionalidad por parte de la Administración Fiscal para la aplicación de la misma.

En cuanto a la posibilidad de plantear una disconformidad por parte del sujeto pasivo, respecto a la liquidación efectuada en principio no se plantean inconvenientes ya que este puede iniciar un reclamo ante la AFIP.

En este caso si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, el reclamo dará inicio al procedimiento de determinación de oficio. Y frente a la Resolución del Fisco que determina el monto del tributo a satisfacer podrá interponerse a elección un recurso de Reconsideración o un Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

El Inconveniente ocurre cuando la disconformidad surge como consecuencia de un error de calculo por parte de la Administración Fiscal. En esta situación la AFIP resolverá sin sustanciación, y frente a la resolución no se podrán interponer alguno de los recursos que establece el articulo 76 del Código Fiscal.

Esto surge del articulo 33 del decreto reglamentario de la ley 11683 que nos indica que en este caso quedara expedita la vía de la repetición.

No parece lógica esta disposición ya que si el sujeto pasivo presenta una disconformidad ante la vista de la Administración Fiscal en el procedimiento de determinación de oficio y el mismo resuelve entonces sin sustanciación, el contribuyente tiene la posibilidad de interponer cualquiera de los recursos del articulo 76 y no necesariamente iniciar una acción de repetición.

Modificación en el pago provisorio de impuestos vencidos.

El articulo 31 de la ley 11683 nos indica que en caso que el sujeto pasivo no presente la declaración jurada por uno o mas periodos fiscales la Administración Fiscal podrá emplazarlo para que dentro de los 15 días presente aquellas que debe e ingrese el tributo que la AFIP a liquidado por datos que ella posee.

Si dentro de este plazo el contribuyente no regulariza la situación la Administración Fiscal estará habilitada para iniciar una ejecución fiscal y cobrar el Tributo correspondiente. Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, el Fisco no estará obligado a considerar la reclamación del contribuyente contra el importe requerido sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses que correspondan.

Freytes manifiesta al respecto que “Se trata de una facultad que debe ser utilizada de modo razonable y prudente por la A.F.I.P., en atención a la capacidad contributiva media del contribuyente, y no en función del período más gravoso para éste, como presumiblemente ocurrirá”.
Esta Disposición afecta un derecho amparado por la Constitución Nacional que tiene todo contribuyente como la defensa en juicio, el cual requiere que al imputado se lo escuche antes de iniciar la ejecución fiscal.

La inaplicabilidad de discrecionalidad por parte del Fisco.

La determinación de oficio es un procedimiento íntegramente reglado y no discrecional dado que su desenvolvimiento no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia.
Este principio de no discrecionalidad por parte de la administración fiscal esta íntimamente relacionado con el **principio de legalidad**; como lo ha sostenido la doctrina, este se fundamenta en la necesidad de preservar la propiedad; por ello no puede haber gravámenes sin una ley en sentido formal y material que los establezca.
Este principio representa por un lado el origen de las normas sustantivas y formales en el sistema tributario, y por otro, el elemento limitativo del poder tributario.
Al respecto la Constitución Argentina establece en su articulo 19, que ¨ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley¨.
De modo concordante con tal garantía el articulo 52 de la Constitución Nacional establece que a la Cámara de Diputados le corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones.
A su vez el articulo 75 inciso 2 de la Carta Magna nos indica que el Congreso tiene la atribución de imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.
Este principio aplicado al derecho tributario ha sido violado permanentemente por la vía reglamentaria, ya sea mediante decretos o resoluciones y hasta por circulares en aras de una mayor eficacia recaudatoria y de un adecuado funcionamiento del sistema administrativo de recaudación.

La jurisprudencia ha aplicado reiteradamente el referido principio jurídico, declarando viciadas de inconstitucionalidad, por violarlo, a leyes, decretos y resoluciones.

Así se destaca que distintas leyes preceptúan autorizaciones al Poder Ejecutivo para suspender la aplicación de los tributos bajo ciertas condiciones.

Todas estas violaciones al Principio de Legalidad surgen cuando se permite que aspectos esenciales de la relación jurídica tributaria sean determinados por el Poder Ejecutivo, y no por el Legislativo, dentro de la división de Poderes históricamente aceptada para el estado de derecho.

Es el caso que determina la ley 11683 en su articulo 11 cuando nos indica que el Poder Ejecutivo Nacional queda facultado para remplazar, total o parcialmente, el regimen de declaración jurada, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales respectivas.

Como manifeste anteriormente la Corte Suprema ha admitido el ejercicio de ciertas atribuciones por parte del Poder ejecutivo para regular los pormenores necesarios para poner en ejecución la ley, al mismo tiempo a advertido que ello es sustancialmente diferente a la delegación de facultades para sancionarla, que resulta prohibido.

La discrecionalidad en la aplicación de las presunciones.

El articulo 18, inc. b. De la ley 11683, en lo referente a las presunciones, establece que a los efectos de estimar de oficio la obligación tributaria cuando los precios de los inmuebles que figuran en las escrituras resulten notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, ya por las condiciones de pago, por las características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, el fisco podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

Ante la configuración de un hecho real (es decir, que en las escrituras se haga constar precios de inmuebles inferiores a los vigentes en plaza), y no mediando prueba en contrario, se autoriza a la Administración Federal de Ingresos Públicos a impugnar ese precio y fijar de oficio un valor razonable según las condiciones del mercado. Ello implica que frente a la realización de un hecho cierto (precio inferior en una escritura) se puede aplicar un indicio (precio de mercado), el cual tiene una relación causal probable: responde al ámbito de la realidad el hecho de que si en una escritura se ha fijado un precio injustificado,

notoriamente inferior a los vigentes en plaza, la operación haya sido realizada, razonablemente, por un precio de mercado que las partes ocultan por motivo de índole fiscal.

Sin embargo, se produce en la especie la violación del principio de legalidad, pues la norma, por la forma y por su redacción, es de ejercicio DISCRECIONAL para la Administración Federal de Ingresos Públicos, amen de la discrecionalidad de la determinación de los elementos que la componen (precio notoriamente inferior al de plaza, precio razonable de mercado).

De no mediar el carácter facultativo y discrecional de la aplicación de la norma para el fisco, se trataría de un indicio que podría no afectar principios esenciales de la tributación, pero al haber delegado su ejercicio en la voluntad discrecional del organismo recaudador se ha atentado contra el principio de legalidad.

Doctrina.

Abadal, María Luisa y Madou, Alejandra, Un proceso Administrativo. La inspección o verificación fiscal, Boletín DGI N° 409 01/01/1988.

Altamirano Alejandro, El procedimiento tributario, Editorial Abaco, 2003.

Arias Velasco J., Sartorio Albalat, S, Procedimientos tributarios, Editorial: Marcial Pons, 1996, España.

Bianchi José , Diego Embon, María de los Angeles Gadea, Karina Venier, Procedimiento Tributario aplicado, Editorial Errepar 2002.

Buitrago Ignacio J, Laura A. Guzmán, Maria A. Sánchez Succar, Procedimiento Fiscal Editorial, Editorial Errepar, 2001.

Casas Jose Osvaldo, Derecho Tributario Municipal, Editorial Ad Hoc.

Castellanos Fernando, Importantes modificaciones al Procedimiento Tributario, Impuestos, T XXXVII, pag 1283.

Celdeiro, Ernesto C, Procedimiento Tributario, Editorial Nueva Técnica, Buenos Aires 1992.

Celdeiro, Ernesto C. Esquema de Prodecimiento Tributario, Editorial Errepar.

Corti A.H., B. Blanco, I. J. Buitrago, R. A. Calvo, M. A. Teson, Procedimiento Fiscal Ley 11683 y complementaria, Análisis Integral, Editorial Tesis, 1987.

Diaz Sieiro, Horacio D, Procedimiento tributario: Ley 11.683 , Editorial Argentina , 1993.

Diaz Sieiro, Veljanovich H., Bergroth, Procedimiento Tributario Ley 11683, Editorial Machi 1993.

Diaz Vicente Oscar, Estructura jurídico-subjetiva de la determinación de oficio en el marco de la ley 11683, revista Impuestos, 1992-A-1015.

Diaz Vicente, Presunciones para reconstruir la materia imponible, Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales N° 2 Edersa.

Eidelman Jose R. Incoherencias y contradicciones de la ley de procedimiento 11683. T L-A, pag 1034 y ss.

Escola, Tratado general de procedimiento administrativo, Editorial De Palma, Buenos Aires 1975.

Fernández Luis O., La utilización de bases imponibles presuntas y los principios de la imposición, ponencia de la Comision N° 3 de las XXVIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Economicas, Mar del Plata, 5, 6 y 7 de noviembre de 1998.

Ferreiro Lapatza J.J., Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid 1998.

Folco, Carlos Maria , Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura, Editorial Argentina , 2000 .

Freytes Roberto O., Reforma de la ley 11683 por la ley 21.858, D.F., T XXVIII, pag. 298.

Freytes, Nuevo Decreto reglamentario de la ley 11683. Exposición y comentario del decreto 1160/74, D.F. XXIV.

Garcia Belsunce, Horacio A , Autonomia del derecho tributario, Editorial Depalma, 1996.

García Belsunce, Horacio A., Tratado de tributación. Tomo I. , Editorial Astrea , 2003.

Garcia Mullin, Roque, Las presunciones en el Derecho Tributario, DF, Y XXXVIII, pag. 498 y ss.

García Vizcaino, Catalina , Derecho Tributario. Parte especial. Tomo 3, Editorial: Argentina, 2002.

García Vizcaino, Catalina , Derecho Tributario. Parte general. Tomo 2 Editorial Argentina, 2000.

Garcia Vizcaino, Catalina , Derecho tributario: Parte general de la tributacion, Editorial Argentina, 1999.

Garcia Vizcaíno, Catalina. El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, Editorial De Palma, Buenos Aires.

Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Editorial Depalma, 1976.

Giuliani Fornrouge, Carlo M. Y Navarrine, Susana C., Procedimiento Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires.

Godoy Norberto J. El Tribunal Fiscal de la Nación, Errepar, Doctrina Tributaria.

Godoy Norberto, Teoría general del derecho tributario, Editorial Argentina, 1992.

Gómez Teresa y Carlos María Folco, Procedimiento tributario - Ley 11683 - Decreto 618/97, Editorial La Ley, 2003.

Gomez, Teresa , Procedimiento tributario y penal tributario a traves de la jurisprudencia., Editorial Argentina, 2001.

Gonzalez - Zanoni – Aguirre, Los valores en el derecho tributario, Editorial Argentina, 2002.

Guzman Laura, Sanchez Succar Maria Alejandra, Cereijo Claudia, De Marco Maria A., Judkovski Pablo, Sumarios de jurisprudencia judicial, Editorial Errepar, 2001.

Guzman, Laura Amalia , Procedimiento tributario. Tribunal Fiscal de la Nacion , Editorial Argentina, 2001.

Hadad, Jorge E. El Recurso de apelación ante la DGI, el articulo 74 del reglamento de la ley 11683, D.F., T XXX, pag. 975.

Jarach, Dino, Curso de Derecho Tributario, Ed. Cima, Bs. As., 1980, pag 319 y ss.

Krause Murguiondo, Gustavo A, La Interpretacion de la ley y el derecho tributario, Editorial, La Ley 2000.

Lobera Elizabeth R., Procedimiento Tribuatario ante la AFIP, Editorial Errepar.

M. Fenech, Derecho Procesal Tributario, Barcelo , 1951.

Macon, Estudios Economicos Fiscales, Boletín DGI, noviembre de 1984.

Malvestiti, Daniel, Cuadernos de doctrina y jurisprudencia tributaria, Editorial Ad-Hoc 2000.

Martín Jose M., Derecho Tributario Argentino, Ed. Cima, Bs. As, 1980, pag. 326.

Micele, Mario L., Determinación y percepción de los impuestos, Impuestos T. XXXI pag 468, 1973.

Navarrine Susana C. Y Asorey Ruben O., Presunciones y ficciones del Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires.

Naveira de Casanova, G. J. - Casado Ollero, G. - Bulit Goñi, E. G. - Spisso, R. R. - Altamirano, A. C. - Álvarez Echagüe, J. M. - Torrealba Navas, A. - Rubio de Urquía, J. I. - Bertea, A. O. - Angelucci, R. - Corti, H. G. - Revilla, P. J. M. - Varela, P. G. - Wilhelm, S., Derecho tributario municipal, Editorial Ad Hoc, 2001.

Palacio Lino E, Manual de Derecho Procesal Civil, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires.

Perazagua Clamagirand, La prueba en el Derecho Tributario, en Estudios de Hacienda Publica, Madrid, 1975.

Perez de Ayala Jose. Las ficciones en el derecho tributario, Editorial derecho financiero, España 1970.

Rofrano Omar A. y Oscar D. Gomez Determinación de Oficio, Editorial Errepar.

Rofrano Omar A. Y Gomez Oscar D., Recursos, Ejecuciones Fiscales, Tribunal Fiscal de la Nación, Editorial Errepar.

Rofrano Omar A. y Oscar D. Gomez,Nociones de Derecho Tributario Procesal Civil y Administrativo, Editorial Errepar.

Rosembuj, tulio, Apuntes sobre la Discrecionalidad en materia tributaria, Impuestos, T XXX, pag. 551

Saccone, Mario Augusto, Manual de derecho tributario, Editorial: La Ley , 2002.

Sainz de Bujanda F., Reflexiones sobre el sistema de Derecho Tributario Español, en Hacienda y Derecho, Madrid, 1963.

Schartzman Daniel, Procedimiento de determinación de oficio. Ajuste sobre base presunta por depositos bancarios, Cuadernos de Doctrina y jurisprudencia tributaria, dirigidos por Daniel Malvestiti, Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, 1999.
Soler Osvaldo H., Derecho Tributario. Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal. Editorial, Argentina, 2002.

Valdes Costa, Ramon, Instituciones de derecho tributario Editorial Depalma, 2004.

Vazquez Francisco, Determinación de oficio por conocimiento de la materia imponible. Requisitos para su aplicabilidad, razonabilidad de los medios utilizados, Doctrina Impositiva Tributaria, Boletín DGIU N° 385, 01/01/86, pag 19.

Villegas, Hector B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Depalma, Bs, As. 1977. pag. 282.

Jurisprudencia.

¨Aceria Bragado S.A.¨ T.F.N. – Sala C – 27/12/96 (DTE, T. XVIII, Pag. 473).

¨Aeroplastic S.R.L.¨ T.F.N. –Sala B – 23/06/88 (Errepar, Procedimiento Fiscal, T. II).

¨Alta Alberto¨. T.F.N. – Sala A – 30/09/93 (DTE, T. XIV, pag. 512).

¨Atilio J. Daneri S.A.¨ - T.F.N. – Sala D – 22/12/97.

¨Baccini Cayetana M.R.¨ T.F.N. – Sala C – 15/04/96.

¨Bartolucci, Jose¨ T.F.N. – Sala A – 20/12/99.

¨Benvenuto y Cia. S.A.¨ T.F.N. – Sala A – 21/04/98.

¨Beraja, Alberto David y Dwek, Jose Roberto¨ - T.F.N. – Sala A – 25/02/98.

¨Bitransversal S.A.¨ T.F.N. – Sala D – 28/11/88 (DTE, T. VIII, pag. 409).

¨Bolatti Hnos¨ T.F.N. – Sala A – 20/04/98.

¨Brancatisano, Onofrio Alfredo¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala II – 11-10-94 (DTE, T. XV, pag. 535).

¨Bruno, Orlando Nicolas¨. T.F.N. – Sala D – 05/07/94.

¨Bur, Delia Matilde¨ T.F.N. – Sala B – 31/05/94.

¨Casa Mia S.R.L.¨ C.N.A.C.A.F. – Sala IV – 14/11/89. (Errepar, Procedimiento Fiscal, T. II).

¨Chiesa S.A.¨ C.N.A.C.A.F. – Sala I- 23/04/98. (Errepar, Procedimiento fiscal, T. II).

¨Compañía Argentina de Tintoreria y Apresto S.A.¨ T.F.N. – Sala A – 23/04/81 (Errepar, Procedimiento fiscal, T.II).

¨Confecciones Roley ¨ C.N.A.C.A.F. – Sala IV – 06/08/92.

¨Cuffaro Peruccio S.R.L.¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala V – 10/07/96.

¨Curtiduría Castellano S.A.¨ T.F.N. – Sala D – 14/10/98.

¨Dominguez, Guillermo Emilio¨ T.F.N. – Sala B – 19/12/96.

¨El Privanero S.R.L.¨ - T.F.N.- Sala B- 12/06/97.

¨Embotelladora Santa Fe S.A.¨ - T.F.N. – Sala D – 25/10/95.

¨Emerson Argentina S.A.I.C.¨ C.S.J.N.– 30/09/74 (Errepar, Procedimiento Fiscal T.II).

¨Emilio Gaberione S.A.I.C.¨ - T.F.N. – Sala A – 23/11/99.

¨Fibraco Cia. Arg. de hilados¨ - T.F.N. – Sala D – 08/09/97.

¨Franco, Salvador Nicolas¨ T.F.N. – Sala D – 28/08/98.

¨G.B.A. S.A.¨ T.F.N. – Sala D – 30/06/95.

¨García Jaime¨. - T.F.N. – Sala A – 22/04/98.

¨Granrio S.A.¨ - T.F.N. – Sala B – 07/04/86. (IMP. T. LV-A, pag. 195).

¨Guilbui, Tonia¨ T.F.N.- Sala A – 13/04/98.

¨Jose A. Saez y Cia. A.S.C.¨ T.F.N. – Sala B – 28/08/95.

¨Juan Carlos Holgado y Cia.¨ - T.F.N. – Sala D- 21/04/99.

¨Ledesma, Amalia¨ T.F.N. – Sala D – 18/07/96.

¨Koutnouyan, Juan Gregorio¨ T.F.N. – Sala B – 25/04/96.

¨Lacasa, Federico y otros¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala I – 01/10/92. (Errepar, Procedimiento Fiscal T.II).

¨Lechiguanas S.A.¨ T.F.N. – Sala C – 28/06/91 (Errepar, Procedimiento Fiscal T.II).

¨Levy, Jose¨ - T.F.N. – Sala D- 29/05/97.

¨Luna Jorge Cecilio¨ - T.F.N. – Sala D – 08/10/99.

¨Maluf, Antonio Anwar¨ C.N.A.C.A.F. –07/07/67. (Errepar, Procedimiento Fiscal T.II).

¨Manso, Gustavo¨.- T.F.N. – Sala A – 31/08/99.

¨Martinez, Rodolfo Francisco¨ - T.F.N. – Sala D – 04/05/98.

¨Maymo, Nelly Planas¨ T.F.N. – Sala D – 07/03/95

¨Molles S.A.¨ - T.F.N. – Sala A – 14/03/97.

¨Mutti, Ana M¨ – Sala D – 07/09/2000.

¨Oeste Automotores S.A.¨ - T.F.N. – Sala A – 02/08/99.

¨Ortolani, Mario¨ T.F.N. – Sala D – 29/11/94 (DTE, T. XVI, Pag. 284/314).

¨Pagiatis, Constantino y Ailan, Olga¨

¨Peinados Pino S.A.¨ - T.F.N. – Sala C – 18/12/96.

¨Perfiles S.C.A.¨ C.N.A.C.A.F. – Sala II – 18/11/82 (Errepar, Procedimiento Fiscal, T. II)

¨Pruden Hnos. S.A.C.I.F.A.¨ - C.N.A.C.A.F. – Sala II – 22/09/83 (Errepar, Procedimiento Fiscal T.II).

¨Ramazotti, Raul Enrique¨ T.F.N.- Sala A- 24/04/98.

¨Ríos, Ricardo Raul¨ - T.F.N. – Sala D – 14/08/95.

¨Rosman Cesar¨ TFN- Sala B 14/03/94 (Errepar, Procedimiento Fiscal. TII).

¨Ruggeri S.A.¨ T.F.N. – Sala A – 10/05/99.

¨Sacchi Hnos. S.C.C.¨ T.F.N. – Sala A – 28/05/86.

¨Salles, Pedro R.¨ C.N.A.C.A.F. – Sala I – 21/10/93 (Errepar, Procedimiento Fiscal T.II).

¨Schindler Gilberto Jose¨ - T.F.N. – Sala C – 13/10/98

¨Sendra S.C.A.¨ - T.F.N. – Sala D – 25/04/95.

¨Sommer, Mario¨ T.F.N. – 22/08/94 (DTE, T. XV, pag. 616).

¨Sucesores de Jose Iger y Cia. S.R.L.¨ T.F.N. – 03/11/99 (Errepar, Procedimiento Fiscal T.II).

¨Sucesores de Rosendo Soñora¨ - C.N.A.C.A.F. – 16/03/67.

¨Sudacia S.A.¨ - C.N.A.C.A.F.- Sala III- 28/03/95 (Errepar, Procedimiento Fiscal, T II).

¨Tardini Maria Antonia y otros¨ - T.F.N. – Sala D – 31/03/99.

¨Trevas S.A.¨ C.S.J.N. – 14/09/93. (Fallos T. 316: 1979)

¨Turbel, Antonio Laurentino¨ T.F.N. – Sala D – 27/08/99.

¨Verde, Juan Ambrosio¨ C.N.A.C.A.F. – Sala I – 02/09/94.

¨Vicente Manuel Orue S.A.C.I.I.E.¨ T.F.N. – Sala B – 30/05/90.

¨Vogler, Augusto Enrique¨ ¨- T.F.N. -Sala A- 15/09/97.

¨Zafiro S.R.L.¨ T.F.N. – Sala D – 27/12/95.

¨Zarratini, Norberto Luis¨ T.F.N. – Sala D – 23/06/97 (Errepar, Procedimiento Fiscal T.II).