



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE  
**CIENCIAS  
ECONÓMICAS**

**CARRERA: CONTADOR PÚBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR**

# **DETERMINACIÓN DE OFICIO Y SANCIONES EN EL MARCO DE LA LEY N° 27.430**

---

Trabajo de Investigación

Por

Martinez, Brenda Rocío

Russo, Leiza Micaela

Profesor Tutor

Ortega, Alejandro David

**Mendoza - 2020**

## **INTRODUCCIÓN**

El presente trabajo tiene como finalidad el abordaje del Procedimiento de Determinación de Oficio llevado adelante por el Organismo Recaudador a Nivel Nacional “A.F.I.P.” luego de la Reforma Impositiva aprobada en el año 2017 según Ley 27.430. El mencionado modo de proceder es realizado por A.F.I.P. con la finalidad de evitar la evasión de tributos nacionales a través de la determinación de la base imponible ante la omisión del contribuyente de la presentación de Declaraciones Juradas o bien ante la detección de errores en las mismas. Este trabajo persigue como objetivo el brindar un conocimiento actualizado acerca del Procedimiento de Determinación de Oficio en lo que se refiere a los pasos a seguir y herramientas con las que cuenta el Organismo para realizarlo como así también establecer cuales son los derechos del contribuyente ante el mismo, medios de prueba a ofrecer y recursos que puede interponer.

## ÍNDICE

### *Capítulo I: Principios Tributarios*

Concepto.....	1
Principio de Legalidad .....	1
Principio de Igualdad .....	2
Principio de No Confiscatoriedad.....	3
Principio de Proporcionalidad .....	3
Principio de Generalidad.....	3
El Derecho de Defensa .....	4
Aplicación de Ley Penal más Benigna.....	4

### *Capítulo II: Procedimiento de Determinación de Oficio*

Concepto.....	5
Sujetos Intervinientes.....	6
Organismo fiscalizador: A.F.I.P.....	6
Facultad de verificación y fiscalización.....	7
Responsables de Deuda Propia.....	8
Responsables de Deuda Ajena.....	9
Responsables Solidarios.....	10
Objeto de la Determinación de Oficio.....	12
Modalidades del proceso de Determinación de Oficio.....	13
D. de Oficio sobre Base Cierta.....	13
D. de Oficio sobre Base Presunta .....	13
D. de Oficio sobre Base Mixta.....	22

Acuerdo conclusivo voluntario.....	22
Efectos de la Determinación de Oficio.....	22
Caso Práctico de una Determinación de Oficio.....	23
<i>Capítulo III: Sanciones</i>	
Concepto.....	30
Multas.....	30
Clausura.....	35
Suspensión de matrícula, licencia o inscripción registral.....	38
<i>Capítulo IV: Recursos a Interponer</i>	
Concepto de Recurso.....	39
Recurso de Reconsideración.....	40
Recurso de Apelación ante el Director General.....	41
Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.....	42
<i>Capítulo V: Jurisprudencia</i>	
Caso 1: Procedimiento de determinación de oficio por facturas apócrifas.....	46
Caso 2: Procedimiento de determinación de oficio. Presunción de legitimidad. Carga de la prueba.....	47
Caso 3: Procedimiento de determinación de oficio sobre base cierta. Incremento Patrimonial no justificado. Ventas omitidas.....	48
Caso 4: Determinación de oficio de la responsabilidad solidaria.....	50
Caso 5: Diferencias entre procedimientos de fiscalización y determinación de oficio.....	54
<i>CONCLUSIÓN</i> .....	58
<i>BIBLIOGRAFÍA</i> .....	59

## *CAPÍTULO I*

### **PRINCIPIOS TRIBUTARIOS**

#### **CONCEPTO**

El estado en virtud de su Poder de Imperio posee la facultad de dictar normas jurídicas que creen el pago de tributos y posibiliten el cobro de los mismos a los sujetos obligados, a fin de que éste pueda reunir los recursos necesarios para poder lograr los fines que persigue.

Dentro del Poder de Imperio del que goza el Estado además de otorgarle la facultad de imponer tributos se encuentra la capacidad de poder conferir beneficios de índole tributaria y exenciones, como así también la posibilidad de regular sanciones ante la falta de cumplimiento de la obligación impuesta.

Cuando se habla de principios tributarios debemos situarnos dentro del ámbito del derecho tributario constitucional, el cual establece una serie de limitaciones al Poder Tributario que posee el Estado concediéndoles a los contribuyentes una serie de garantías a fin de que sus derechos fundamentales no sean vulnerados. Así, podemos encontrar principios que refieren directamente a la esencia de los tributos y otros que resultan ser límites a la potestad tributaria que posee el Estado.

Dentro de los referidos principios tributarios encontramos:

#### **PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Este principio determina que no hay tributo sin ley que lo establezca, es decir, que para que el tributo exista es necesario como requisito ineludible que el mismo provenga de una ley que emane del Congreso de la Nación dado que según lo que establece el Artículo 19 de la Constitución Nacional: “las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

Necesariamente los tributos deben ser establecidos por una ley tanto en el sentido formal como en el material, dado que para que un tributo exista es condición imperiosa que se produzca un hecho establecido en la norma como presupuesto de la obligación, que es lo que se conoce como “Hecho Imponible”.

La imposición de nuevos tributos se da a través de la autorización de la sociedad; quien la otorga a través del establecimiento de leyes impuestas por órganos que poseen la voluntad para ello. Es decir, que en nuestra forma de gobierno, democrática y republicana, sólo pueden establecerse tributos a través de la voluntad popular la cual es expresada por los legisladores al sancionar una Ley; entendiendo que al imponer nuevos tributos lo que ocurre es que el Estado procede a detraer una parte del patrimonio de los particulares para así poder obtener los recursos necesarios para cumplir con sus fines; sin vulnerar el derecho de propiedad de los individuos frente a la Administración Nacional, Provincial y/o Municipal.

Se debe tener en cuenta que toda Ley debe contener como mínimo:

- 1) Configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria.
- 2) La atribución del crédito a un sujeto activo determinado.
- 3) La determinación del sujeto y/o sujetos obligados al pago.
- 4) Elementos necesarios para fijar el quantum de la obligación.
- 5) Las exenciones.
- 6) Los supuestos de infracciones y las sanciones correspondientes.
- 7) El órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago.
- 8) El tiempo por el cual dura el impuesto.

### **PRINCIPIO DE IGUALDAD**

Este principio no establece que todos los seres humanos sean iguales, sino que todos deben ser tratados de igual manera, sin caer en la discriminación por sus características sociales, raciales, etc.

La Constitución Nacional en su Art. 16 establece que: “Todos los habitantes son iguales ante la ley y la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas”; lo cual se refiere a que aquellas personas que se encuentren en situaciones análogas deben ser tratadas de la misma manera, es decir, que no se está haciendo referencia a una igualdad matemática.

Dentro de este principio encontramos tres pilares fundamentales, los cuales son:

a) Inexistencia de privilegios: La igualdad se da ante análogas situaciones económicas de los sujetos involucrados, sin que revista importancia alguna sus características y/o condiciones sociales, sexuales, raciales, etc.

b) Uniformidad: A partir de la lectura del Art. 16 de la Constitución Nacional se llega a la conclusión de que el impuesto se basa en la capacidad contributiva del sujeto

obligado, de modo que a igual capacidad contributiva igual debe ser el monto de impuesto a pagar, pudiéndose proceder a dividir a los contribuyentes en distintos grupos o categorías de acuerdo a su capacidad contributiva a fin de aplicar el gravamen en cuestión.

c) Universalidad de los tributos: El tributo debe recaer en todos los sujetos que realicen el hecho generador de la obligación.

Sintetizando, este principio determina que los tributos deben ser establecidos sin privilegios, debiendo pagarlos todos los sujetos alcanzados según la ley que les de origen.

### **PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD**

El principio jurídico tributario de No Confiscatoriedad tiene su origen en lo establecido por la Constitución Nacional Argentina en su Art. 17, el cual reza que: “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley”. Esto quiere decir que nuestra constitución otorga garantías asegurando la inviolabilidad de la propiedad privada, como así también su libre uso y disposición, prohibiendo la confiscación; y ningún tributo por vía directa o indirecta puede hacer ilusorios dichos avales.

Se debe entender que un tributo se convierte en confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la renta y/o propiedad de un sujeto determinado, o dicho en otras palabras, cuando excede a las posibilidades económicas del contribuyente.

### **PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

Este principio está relacionado a la cuantía de la obligación, dado que debe mantenerse una proporcionalidad entre el hecho imponible generador de la misma y la capacidad contributiva del sujeto sobre el cual recae teniendo siempre presente que ningún tributo puede absorber una porción mayor que aquella que el contribuyente está en condiciones de afrontar.

La proporcionalidad de la que habla nuestra Constitución Nacional se refiere exclusivamente a la capacidad que cada habitante tiene de tributar, es decir, que no prohíbe la progresividad del impuesto.

Ante lo antes mencionado, debemos entender que estamos ante una proporcionalidad graduada, la cual tiene su origen en el propósito de la igualdad del sacrificio de los contribuyentes.

### **PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

Este principio se encuentra relacionado con el anteriormente descrito principio de igualdad, ya que de acuerdo a éste último entendemos que la ley establece que en materia tributaria todos somos iguales y tenemos las mismas obligaciones, sin importar las características religiosas, raciales, etc de cada individuo. Con lo cual a través de este principio se extiende el concepto de

igualdad estableciéndose que toda persona que se encuentra en las condiciones establecidas por la Ley para el pago de los tributos, está obligada al cumplimiento de esta obligación independientemente de cual sea su categoría social, sexo, edad, etc.; no admitiéndose que una parte de la población sea gravada en beneficio de otra.

El principio de generalidad posee como excepción el eximir a ciertos sujetos del pago de impuestos, sin que esto viole lo establecido precedentemente, dado que cuando esto se otorga se lo hace con el fin de fomentar una determinada actividad y/o región, o bien, para lograr una efectiva justicia social. Esto último se encuentra establecido en nuestra Constitución Nacional, específicamente en el Art. 75 Inc. 18 al establecer que se debe: “ Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias...”.

### **EL DERECHO DE DEFENSA**

Este principio está relacionado con la protección de los derechos fundamentales de todos los contribuyentes frente a las obligaciones tributarias por un lado y a la potestad tributaria del Estado por el otro, dado que éste último no puede agredir los derechos fundamentales de las personas.

Cuando hablamos del derecho de defensa, hablamos del derecho al debido proceso que tienen todos los sujetos en materia administrativa, garantizando que la decisión tomada sea la más justa.

### **APLICACIÓN DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA**

Cuando estamos frente a un régimen sancionador tributario, debemos tener en cuenta cual es la ley que se encontraba vigente al momento de que se cometiera el delito, y en el caso de que ésta fuera diferente a la ley que opera al momento de que se procediera a pronunciarse el fallo, debe aplicarse aquella que sea más benigna para el contribuyente; como así también si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley.

Esta aplicación de la Ley más benigna no sólo opera en el ámbito de lo penal, sino también en campo tributario en lo que a sanciones al contribuyente se refiere.

## ***CAPÍTULO II***

### ***PROCESO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO***

#### **CONCEPTO**

El proceso de determinación de Oficio, reglamentado en la Ley Nacional N° 11.683 (modificada por la Ley N° 27.430) es un procedimiento administrativo por medio del cual se procede a determinar la medida de la materia imponible, o en su caso, del quebranto impositivo y por tanto a liquidar el tributo correspondiente.

Este proceso es llevado a cabo de oficio por el Organismo Recaudador que, en el caso de nuestro país dicha tarea es llevada a cabo por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Es de destacar que dicho proceso reviste un carácter declarativo de la obligación tributaria, dado que se entiende que la misma existe a partir del momento en el cual se produce el hecho generador, o también denominado hecho imponible, de la misma, independientemente de cuándo se produzca el efectivo pago del tributo.

Al hablar de determinación tributaria, la mayoría de los autores coinciden de que se trata de un procedimiento reglado, es decir, de un procedimiento que no depende de ponderaciones sobre conveniencia u oportunidades, pero sin embargo la discusión se centra en establecer cuál es la naturaleza de dicho procedimiento, específicamente el debate se centra en establecer si posee un carácter administrativo o jurisdiccional.

Hay algunos autores que afirman que este procedimiento es un acto administrativo, el cual deriva de una función de la Administración Tributaria; entre los cuales encontramos a Fonrouge y Navarrine que definen a la determinación de oficio como: “El acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.” Por su parte, el autor Villegas también adhiere a esta postura estableciendo que la determinación de oficio se refiere “al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso en 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” Así mismo este autor también establece que el hecho de que las disposiciones de la ley establezcan garantías contra la arbitrariedad no vuelve a la misma en jurisdiccional, dado que requiere además ser desarrollada por órganos imparciales, lo cual es una calidad que no revisten los jueces administrativos.

En contraposición con lo recién nombrado encontramos en la doctrina a otro autor, Jarach, el cual establece que este proceso es de tipo jurisdiccional dado que entiende que el contenido de la determinación depende del cumplimiento de la ley que la reglamenta y no de un juicio de conveniencia, por lo cual la resolución determinativa no se diferencia de la sentencia del juez, sino que ambas constituyen el ejercicio de la función jurisdiccional, entendiendo que las facultades determinativas del juez administrativo no son discrecionales.

Debemos tener presente que como consecuencia de la aplicación de este procedimiento se procede a cuantificar el aspecto objetivo del hecho imponible, se establece el tiempo y espacio en el cual se desarrolla la obligación, el sujeto pasivo sobre el cual recae la misma y se procede a liquidar e intimar el pago del impuesto resultante.

### **SUJETOS INTERVINIENTES**

En el proceso de Determinación de Oficio intervienen dos sujetos. El sujeto Activo, quién es el que inicia dicho procedimiento de oficio, en el caso de nuestro país la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) y por el otro lado el sujeto pasivo, quién es sobre el que recae dicha determinación impositiva y quien puede ser Responsable de deuda propia, de deuda ajena o responsable solidariamente con otro y/o otros contribuyentes.

#### ***Organismo fiscalizador: A.F.I.P.***

La Administración Federal de Ingresos Públicos, denominada A.F.I.P, es el organismo Nacional encargado de ejecutar la política tributaria, aduanera y de recaudación de los recursos de la seguridad social de nuestro país.

Esta institución fue creada en el año 1997, mediante el decreto de Necesidad y Urgencia N° 618/1997, siendo la misma una entidad autárquica en lo que concierne a su funcionamiento y organización; y encontrándose la misma bajo el control de superintendencia y legalidad del Ministerio de Economía.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente debemos decir que esta Administración se encuentra compuesta por tres organismos, los cuales son:

1. *Dirección General de Impositiva (D.G.I.):* Tiene como función principal la Recaudación Impositiva mediante la percepción de los Impuestos Nacionales tales como Impuesto a las Ganancias, Impuesto al valor Agregado, Impuesto a los Bienes Personales, entre otros. Además también se encarga de fomentar el cumplimiento voluntario de dichos tributos por parte de los contribuyentes a través de diversos procedimientos y sanciones, entre los cuales encontramos el procedimiento de

Determinación de Oficio objeto de nuestro estudio, todo esto lo realiza para arribar al fin único de evitar la evasión de impuestos.

2. Dirección General de Aduanas (D.G.A.): Persigue como función principal evitar el contrabando a partir de la verificación del cumplimiento de la legislación correspondiente a las importaciones y exportaciones realizadas desde el país al exterior y viceversa, controlando el flujo de mercaderías que entran y salen a la República Argentina y los medios en los cuales las mismas son transportadas. La recaudación de este Organismo se percibe en forma de Derechos de Importación y Exportación y de Tasas estadísticas y aduaneras.

3. Dirección General de Recursos de la Seguridad Social (D.G.R.S.S.): Su función es la recaudación y fiscalización previsional de los recursos que se utilizan para financiar las prestaciones de la seguridad social en el país, como así también se encarga de regular las normas adoptadas por el Estado Nacional para lograr mantener el nivel de vida de todos los habitantes de la República Argentina. Todo esto lo realiza a través de las asignaciones familiares, obras sociales y el Régimen Nacional de jubilaciones, buscando con estos mecanismos impedir el trabajo no registrado.

#### ***Facultad de verificación y fiscalización en el Procedimiento de Determinación de Oficio***

La Administración Federal de Ingresos Públicos tiene facultades de verificación y fiscalización, las cuales le son conferidas en la Ley Nacional de Procedimiento Tributario N° 11.683 (modificada mediante Ley Nacional N° 27.430).

Cuando se habla de la función de verificación se hace referencia a la capacidad de este Ente de poder comprobar si se produjo, o no, el hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria a través de confirmaciones de terceros y/o verificaciones internas o externas; como así también al referirse a la facultad de fiscalización de esta entidad se refiere al poder que tiene la misma para controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos, en cuanto a lo relacionado con los deberes formales que deben cumplir.

En lo que respecta al Procedimiento de Determinación de Oficio, debemos decir que A.F.I.P. efectúa la determinación y percepción de los gravámenes a su cargo a través de las Declaraciones Juradas que presentan los sujetos obligados por las leyes para cada uno de los impuestos que están bajo su órbita. Dicha Declaración Jurada, una vez que ha sido presentada, se encuentra bajo verificación administrativa, pudiendo este organismo recaudador por

intermedio de sus empleados y funcionarios, verificar si las mismas son correctas en cualquier momento y siempre y cuando la obligación reflejada en esas Declaraciones no se encuentre prescripta.

Es de aclarar que A.F.I.P. no sólo tiene la posibilidad de hacer valer sus facultades de verificación y fiscalización en lo que se refiere a la presentación de Declaraciones Juradas erróneas, sino también ante la falta de presentación de las mismas; en donde en ambos casos se procederá a determinar de oficio la base imponible del tributo en cuestión, y a liquidar el gravamen correspondiente mediante forma directa o por estimación.

Este procedimiento es iniciado por el Organismo Recaudador a través de un juez administrativo, el cual tiene la obligación de darle vista al contribuyente al cual se le reclama la Declaración Jurada errónea o la falta de presentación de la misma, fundamentando correcta y detalladamente el impuesto reclamado, para que éste último formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que considere necesarias en un lapso de 15 (quince) días, el cual puede ser prorrogado por un plazo idéntico por única vez.

Una vez que ha transcurrido el plazo señalado y habiéndose meritado las pruebas ofrecidas, el juez administrativo procederá a dictar resolución fundada, intimando, en el caso de corresponder, al pago del tributo adeudado más los intereses y sanciones respectivas.

Se debe aclarar que en el caso de que el contribuyente acepte las impugnaciones y/o los cargos formulados en su contra, no es necesario dictar resolución administrativa.

### ***Responsables de Deuda Propia***

Los responsables de Deuda propia son aquellos contribuyentes que tienen la obligación de pagar el o los tributos en los que se encuentren alcanzados al Fisco, en el tiempo y forma establecidos por las leyes vigentes. El cumplimiento de estas obligaciones puede realizarse personalmente o bien, por medio de sus representantes, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria.

Esta categoría de sujetos afectados en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias está encuadrada en el Art. 5 de la Ley Nacional de Procedimiento Tributario, el cual realiza una enumeración taxativa estableciendo que: ...”Revisten el carácter de contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

a) Las personas humanas, capaces, incapaces o con capacidad restringida según el derecho común.

b) Las personas jurídicas a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan la calidad prevista en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

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

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial, municipal y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como las empresas estatales y mixtas, quedan comprendidas en las disposiciones del párrafo anterior.”

Cabe destacar que dentro de esta enumeración también corresponde incluir a los contribuyentes del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, o comúnmente conocido como Monotributo, dado que en la Ley Nacional N° 25.865 Art. 27 Inc. e) se establece que, tanto para la exclusión de oficio de contribuyentes adheridos a este régimen como así también para la determinación de impuestos adeudados a los respectivos regímenes generales, se aplica el procedimiento de determinación de oficio; y en el caso de que esto suceda se procede a excluir al contribuyente del citado Régimen Simplificado.

### ***Responsables de Deuda Ajena***

Los responsables de deuda ajena son aquellas personas obligadas al pago de los tributos de sus representados al Fisco, ya sea por los bienes que administran o liquidan, o en virtud de su relación con las entidades a las que se vinculan, de acuerdo a lo que las leyes tributarias les imponen a los contribuyentes titulares de dichas obligaciones en lo que se refiere a la determinación, verificación y fiscalización de los tributos.

La Ley de Procedimiento Tributario enumera a dichos sujetos en su Art. 6, estableciendo como responsables de deuda ajena:

...” 1. Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables:

a) El cónyuge que percibe y dispone de todas las rentas propias del otro.

b) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y personas de apoyo de las personas con capacidad restringida, en este último caso cuando sus funciones comprendan el cumplimiento de obligaciones tributarias.

c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos.

d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 5°.

e) Los administradores de patrimonios -incluidos los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomisos y fondos comunes de inversión-, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

f) Los agentes de retención y los de percepción de los tributos.

2. Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas.”

### ***Responsables Solidarios***

Los responsables solidarios son aquellas personas que si bien, no son los obligados directos al pago de los tributos, deben responder conjuntamente con los deudores de los mismos y demás responsables del mismo gravamen, si los hubiere, de ser necesario con sus bienes propios para la cancelación de la obligación tributaria.

La Ley de Procedimiento Tributario enumera a quienes revisten esta condición en su Art. 8, en el cual establece que son responsables solidarios:

a) en primer término los sujetos enumerados en los primeros cinco incisos del Art. 6 de la presente ley, en el caso de que los deudores del gravamen no cumplan con la intimación administrativa de pago a fin de regularizar su situación fiscal.

b) Los síndicos de los concursos y de las quiebras que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables, respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio

respectivo; en particular, tanto si dentro de los quince (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial como si con una anterioridad de quince (15) días al vencimiento del plazo para la verificación de los créditos, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo.

c) Los agentes de retención y de percepción por el tributo que omitieron retener o dejaron de percibir, si no acreditaren que los contribuyentes han abonado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria de los contribuyentes para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo señalado. Asimismo, los agentes de retención y percepción son responsables por el tributo retenido que dejaron de ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la forma y plazo previstos por las leyes respectivas.

d) Los sucesores a Título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio.

e) Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, y aquellos que faciliten dolosamente la falta de ingreso del impuesto debido por parte del contribuyente, siempre que se haya aplicado la sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra. Esta responsabilidad comprende a todos aquellos que posibiliten, faciliten, promuevan, organicen o de cualquier manera presten colaboración a tales fines.

f) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a su cancelación, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago.

g) Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas, de un agrupamiento de colaboración empresaria, de un negocio en participación, de un consorcio de cooperación o de otro contrato asociativo respecto de las obligaciones tributarias generadas por la asociación como tal y hasta el monto de estas últimas.

h) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su

adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la Ley de Procedimiento Tributario. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por esta última, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

Es dable destacar que siempre que se quiera hacer valer la responsabilidad solidaria de los sujetos nombrada anteriormente se debe realizar el procedimiento de determinación de oficio.

### **OBJETO DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO**

En base a lo dictaminado en el Art. 16 de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 llegamos a la conclusión de que el objeto principal de la determinación oficio para el caso de los responsables de abonar el tributo enumerados en el Art. 6 de la referida normativa es determinar la materia imponible o, en caso de corresponder, el quebranto impositivo cuando las declaraciones juradas no hubiesen sido presentadas, o bien, cuando las presentadas resulten impugnadas. Es decir, que este procedimiento no se aplica en el caso de que las declaraciones juradas presentadas contengan errores de cálculo o cuando hayan sido computados en las mismas conceptos incorrectos.

En el caso de los Responsables solidarios enumerados en el Art. 8 de dicha Ley, aquí el objeto de este procedimiento es poder hacer valer dicha responsabilidad, trasladando ésta de los titulares de la obligación tributaria a quienes están obligados del cumplimiento de la misma solidariamente con ellos, en el caso de que los primeros no cumplan con la intimación administrativa efectuada por A.F.I.P. conforme lo establecido en el segundo párrafo del Art. 17 de dicha norma legal.

Además, si analizamos el Art. N° 27 de la Ley Nacional del Impuesto al Valor Agregado N° 25.865, arribamos a la conclusión de que para el caso de los pequeños contribuyentes adheridos al régimen simplificado “Monotributo” este procedimiento tiene por objeto la exclusión de los mismos de dicho régimen y, paralelamente, la determinación de los adeudado en los regímenes generales respectivos.

### **MODALIDADES DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO**

Para llevar adelante el Procedimiento de Determinación de Oficio y establecer el tributo evadido por parte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria encontramos tres posibles

métodos sobre los cuales el Ente Recaudador de Impuestos puede basarse para determinar el tributo evadido.

#### ***D. de Oficio sobre Base Cierta***

Bajo este método la A.F.I.P. reúne todos los elementos necesarios para conocer con exactitud tanto la existencia como la magnitud del tributo evadido por parte de los contribuyentes; y para ello este Ente se basa en informaciones y datos ciertos obtenidos por acción directa de este Organismo ya sea mediante una acción de fiscalización, como provenientes de los mismos contribuyentes, de responsables de deuda ajena, e incluso terceros.

Cuando A.F.I.P. lleva adelante este método, realiza el procedimiento que debería haber realizado el contribuyente para presentar su declaración jurada en forma correcta.

La determinación de Oficio sobre base cierta es la regla, es decir, que se aplica siempre; y sólo cuando no sea posible llevarla a cabo se podrá recurrir a los otros métodos.

#### ***D. de Oficio sobre Base Presunta***

A.F.I.P como Organismo Recaudador utiliza este método en los casos en que no le sea posible recabar los datos ciertos y exactos para determinar la existencia y magnitud del tributo evadido, por lo cual, según lo establecido en el Art. 18 de la norma legal para llevar adelante su tarea ...“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 su existencia y medida...”

El primordial caso en el que se debe proceder bajo este método, es cuando se está ante la inexistencia de la presentación de la declaración jurada correspondiente, o bien cuando se presentó una declaración jurada cuyos datos no ofrecen el respaldo suficiente poniendo en duda la veracidad de los mismo. Seguidamente a esto, Fonrouge y Navarrine establecen otras causales que justifican éste método, entre las cuales se encuentran: que el sujeto pasivo no lleve elementos de contabilidad, o bien que los mismos sean insuficientes; el entorpecimiento de la verificación y falta de colaboración en la misma por el responsable del cumplimiento de la obligación tributaria, entre otros.

Para poder aplicar el método de Determinación de Oficio sobre base presunta, el Ente recaudador debe demostrar, en primer término, que las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes son erróneas, o bien, que se carece de datos reales sobre las cuales sustentarlas; caso contrario se deberá adoptar el método anterior.

Como el nombre de este método lo establece, el mismo se basa en presunciones, por tanto es dable dar el concepto de presunción; estableciendo que el mismo es inferir a partir de un hecho conocido en uno desconocido cuya existencia es probable. Así se debe tener precaución de no confundir una presunción de una ficción, dado que éstas últimas se definen como la otorgación de certeza jurídica a partir de un hecho cierto a un hecho cuya existencia sea improbable.

Al hablar de presunciones, podemos clasificar a las mismas de la siguiente manera:

**a) Presunciones Simples:** Las presunciones simples son aquellas en las cuales el juez administrativo parte de un hecho conocido y a través del aporte de su experiencia llega a una conclusión sobre el hecho inferido que se quiere probar.

En este sentido, el juez debe partir de uno o más hechos básicos denominados indicios y luego combinar éstos con otras pruebas que le permitan arribar a una conclusión consistente acerca del hecho que se quiere probar. Es decir, que para que una determinación de oficio sobre base presunta pueda surtir efectos y por tanto, determinar la obligación tributaria correcta, la misma no debe basarse solamente en un hecho simple y aislado, sino que deben tenerse en cuenta otras circunstancias y elementos que permitan inferir la magnitud y existencia de dicha obligación.

Las presunciones simples no deben ser probadas, puesto que tienen su fundamento en la razón del juez administrativo; como así también al basarse éste último en indicios cuya existencia ha sido demostrada y en sus propias valoraciones, dichas presunciones no constituyen medios de prueba.

**b) Presunciones Legales:** Tal como su nombre lo indica estas presunciones tienen su origen y se encuentran reguladas por normas jurídicas, estableciendo que sea la propia ley la que, a partir de la comprobación de un hecho determinado, pueda determinar el tributo evadido. Este tipo de presunciones pueden ser:

1. **Presunciones Relativas:** Son aquellas que admiten prueba en contrario. Por tanto, estas presunciones pueden ser anuladas a partir del aporte por parte del contribuyente de una prueba que demuestre la falsedad de la misma. Este tipo de presunciones las encontramos en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 en el Art. N° 18 y Art. N° 47; además

son las que garantizan el derecho de defensa del sujeto responsable del cumplimiento de los tributos.

2. *Presunciones Absolutas*: Al contrario de las anteriores estas presunciones no admiten, en principio, prueba en contrario. Sólo pueden impugnarse las mismas a través del indicio que les dio origen. A estas presunciones las encontramos en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 en su Art. 18 inc. c).

**c) *Presunciones Específicas*:**

*1. Renta Presunta por Alquiler.*

Esta presunción está reglada en el Art. 18 inc. a) de la Ley N° 11.683. En dicho inciso se establece que: “las ganancias netas de las personas de existencia visible equivalen a por lo menos tres veces el importe que paguen como alquiler en concepto de inmuebles destinados a casa habitación en el período fiscal respectivo”.

Dicho inciso es exclusivo para la determinación del Impuesto a las Ganancias, y además, al analizarlo podemos concluir que:

- No es igualitario para todos los contribuyentes, sino que trae aparejado una discriminación para aquellas personas que no posean vivienda propia.
- Fija un monto mínimo de ingresos, pero carece en establecer algún indicio para poder fijar un monto máximo.
- Sólo tiene en cuenta el importe correspondiente al canon mensual pagado en concepto de alquiler, sin incluir en el mismo aquellos gastos que el inquilino tomase a su cargo, los cuales según la ley de Impuesto a las Ganancias también constituyen rentas de primera categoría.

*2. Precios de Inmuebles*

Esta presunción se encuentra enunciada en el Art. 18 inc. b) de la ley N° 11.683, en el cual se establece que A.F.I.P. podrá impugnar el precio de aquellos inmuebles que sean vendidos a precios notoriamente inferiores a los precios de plaza de los mismo, estableciendo dicho Ente de oficio un precio razonable conforme al mercado si dicha situación no es explicada por los involucrados en la misma.

Cabe agregar que de acuerdo al Art. 15 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683, A.F.I.P. puede valerse, a fin de determinar el precio del mercado, de informes de entidades públicas o privadas y además se debe cumplir que dicho precio, en ningún caso, puede ser inferior a la valuación fiscal del inmueble en cuestión.

### *3. Diferencias de Inventario*

Esta presunción se encuentra enunciada en el Art. 18 inc. c) de la ley N° 11.683, en el cual se establece que A.F.I.P. al comprobar diferencias físicas de inventarios y valuarlas monetariamente, procederá a impactar esta situación en el Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre el patrimonio neto y sobre los capitales.

Cabe aclarar que en este caso sólo se tienen en cuenta diferencias físicas de inventario debidamente comprobadas por A.F.I.P., sin importar si los inventarios se encuentran correctamente valuados o no. El procedimiento por el cual se llega a esta conclusión comienza con una toma inicial de inventario para su posterior comparación con la existencia del mismo al inicio del ejercicio de la toma, teniendo en cuenta las unidades compradas y vendidas en dicho lapso.

El Organismo Recaudador entiende a través de esta presunción, que un exceso en unidades físicas de mercaderías no contabilizadas reflejan el hecho de que se realizan operaciones paralelas, es decir las denominadas “en negro”, las cuales no se registran contablemente y por lo tanto sobre las cuales no se ingresa el respectivo tributo.

En el caso de que se comprueben las diferencias de inventario, el efecto que recae sobre el Impuesto a las Ganancias es que el contribuyente deberá ingresar al Fisco la diferencia comprobada y debidamente valorizada, en concepto de incremento patrimonial más un diez por ciento bajo el concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Para el caso del Impuesto al Valor Agregado las diferencias detectadas representan montos de ventas gravadas omitidas, determinadas las mismas sobre la suma del coeficiente que resulte de dividir el monto de ventas gravadas, correspondientes al ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior al cual se verificaron 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. Idéntico método se aplica para el Impuestos Internos. Para realizar la correspondiente imputación de ventas omitidas a cada mes calendario, la misma se realiza prorrateando en función de las ventas gravadas que se hubieran declarado y registrado en cada uno de estos meses.

#### *4. Punto Fijo*

Encontramos esta presunción en el Art. 18 Inc. d) de la Ley N° 11.683. En dicho artículo se reglamenta el procedimiento denominado “Punto Fijo”, a través del cual se faculta a la Administración General de Ingresos Públicos a obtener una muestra del total de ventas, prestaciones de servicios y de cualquier otra operación controlada por este Ente para luego proceder a realizar una proyección y posteriormente poder determinar el monto presunto de base imponible a declarar por parte del contribuyente.

Para realizar este cálculo A.F.I.P. debe realizar el control en un período de no menos de 10 (diez) días continuos o alternados y fraccionados en dos períodos de no menos de 5 (cinco) días cada uno en el mismo mes y con un intervalo entre los mismos que no puede ser menor a 7 (siete) días obteniendo de ésta forma un promedio de las ventas y/o prestaciones de servicios que luego se multiplicará por el total de días hábiles comerciales, dando como resultado la base imponible presunta mensual. Se debe destacar que, si dicho procedimiento se efectúa en por lo menos 4 meses de un mismo ejercicio comercial, la base imponible presunta obtenida mediante dicho mecanismo puede aplicarse en aquellos meses en los cuales no se haya realizado el control; siempre teniendo en cuenta la estacionalidad de la actividad de la que se trate.

Cabe agregar que, la Ley establece que la diferencia que se produzca entre las ventas declaradas y aquellas ajustadas impositivamente, se considerará:

- En Impuesto a las Ganancias: Ganancia Neta.
- En Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Internos: 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.

De acuerdo a lo establecido en el Art. 17 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683, la presunción anteriormente expuesta también puede aplicarse a los anticipos y pagos a cuenta que, por los gravámenes comprendidos, corresponda ingresar

sobre las bases de las operaciones realizadas durante el período fiscal en el cual se efectuó el control.

#### *5. Operaciones Marginales*

Esta presunción se encuentra en el Art. 18 inc. e) de la Ley N° 11.683, estableciendo que “en el caso de 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 Administración General de Ingresos Públicos 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.”

En este Artículo también se establece que, en el caso de que se comprueben operaciones marginales en todo un período fiscal, la presunción del párrafo anterior, se aplicará sobre los años que no se encuentren prescritos

#### *6. Incrementos Patrimoniales No Justificados*

Esta presunción se encuentra en el Art. 18 inc. f) de la Ley N° 11.683, en el cual se establece que aquellos aumentos patrimoniales que el contribuyente no pueda justificar representarán:

- En el Impuesto a las Ganancias: Ganancias Netas por un monto equivalente a dichos aumentos patrimoniales no justificados, más un 10% en concepto de renta consumida o dispuesta en gastos no deducibles.
- En el Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Internos: Monto de ventas omitidas equivalentes a los aumentos patrimoniales no justificados, las cuales no dan lugar a la generación de crédito fiscal alguno.

Este procedimiento se encuentra basado en la determinación del Patrimonio del contribuyente al inicio y al final del período fiscal, y estableciendo por diferencia entre los mismos, el incremento patrimonial obtenido en dicho período de tiempo.

#### *7. Depósitos Bancarios*

Esta presunción se encuentra en el Art. 18 inc. g) de la Ley N° 11.683. Dicho inciso reza: “Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período, representan:

- 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 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.
- En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.
- El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.”

Es decir, para llevar adelante lo que establece esta presunción los depósitos bancarios deben depurarse tomando como base la documentación aportada por las entidades bancarias y por los contribuyentes a fin de poder validar la existencia de los ingresos y por consiguiente del aumento impositivo en el ejercicio fiscal en curso.

#### *8. Remuneraciones abonadas a empleados no declarados y diferencias salariales*

Esta presunción se encuentra en el Art. 18 inc. h) de la Ley N° 11.683. En el mismo se establece tanto el importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado como las diferencias salariales no declaradas, que representan:

- En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un importe equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.
- En el impuesto al valor agregado e Impuestos Internos: Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. Además, en este caso, el pago del impuesto no podrá generar crédito fiscal alguno.

En este último punto, para el caso de aquellas diferencias de ventas detectadas se procederá imputando cada una de las mismas a los meses en los cuales fueron detectadas y prorrateadas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubiesen detectado.

Con la última reforma tributaria realizada a través de la Ley N° 27.430 en su Art. 185, introdujo que la presunción recién mencionada no puede ser utilizada para el caso de las remuneraciones o diferencias salariales relacionadas con el personal doméstico que no habiendo estado debidamente registrado el contribuyente haya regularizado tal situación a través de algún régimen legal de regularización de empleo.

#### *9. Ingresos provenientes de paraísos fiscales*

En el caso de ingresos de fondos que provengan de países considerados de baja o nula tributación, bajo cualquier concepto y cualquiera sea la naturaleza de los mismos, se considera que los mismos son incrementos patrimoniales no justificados para el receptor local.

No todos los fondos que ingresen de estos países serán considerados como incrementos patrimoniales no justificados, ya que los mismos no integrarán esta categoría siempre y cuando el receptor logre probar fehacientemente que los mismos se originaron en actividades realizadas por el contribuyente en estos países, o bien que se originaron en colocaciones de fondos oportunamente declarados.

#### *10. Otras presunciones*

En la finalización de su Art. 18, la Ley N° 11.683 establece que A.F.I.P. podrá valerse de otros índices distintos a los tratados con anterioridad, los cuales se aplicarán individualmente o en forma conjunta a través de una proyección de datos del mismo contribuyente proveniente de ejercicios anteriores, o bien tomando datos de terceros que desarrollen la misma actividad. Cuando hablamos de estos otros índices podemos citar como por ejemplo: consumo de energía eléctrica, pago de salarios, valor total de activo propio, entre otros.

Con la reforma tributaria introducida a través de la Ley N° 27.430, en la misma se estableció en su Art. 186 que todo juez administrativo posee facultades

para determinar los tributos sobre base presunta cuando advierta irregularidades en las presentaciones realizadas, o bien cuando los sujetos pasivos de la obligación tributaria:

a) Se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de fiscalización por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

b) No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias.

c) Incurran en alguna de las siguientes irregularidades:

1. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración de los costos.

2. Registración de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

3. Omisión o alteración del registro de existencias en los inventarios, o registración de existencias a precios distintos de los de costo.

4. Falta de cumplimiento de las obligaciones sobre valoración de inventarios o de los procedimientos de control de inventarios previstos en las normas tributarias.

#### ***D. de Oficio sobre Base Mixta***

Este tercer método de Determinación de Impuestos surge como una combinación de los métodos explicados anteriormente y ante el caso de que no sea posible aplicar en forma pura alguno de dichos métodos, participando en forma conjunta tanto el Ente como los particulares a través de la utilización de datos ciertos y presunciones.

#### **ACUERDO CONCLUSIVO VOLUNTARIO**

Con la Ley 27.430 se introdujo una novedad importante en materia de Determinación de Oficio, se agregó a continuación del artículo 16 de la Ley 11.683, el artículo 16.1 en el cual se establece dentro de la Determinación de oficio y en forma previa a la resolución

determinativa, un acuerdo de conclusión voluntaria. Si bien se hace referencia a un “acuerdo” lo cierto es que el mismo es propuesto por la A.F.I.P. de forma unilateral, no existiendo posibilidad de que sea propuesto por el contribuyente.

Este acuerdo será posible sólo bajo ciertos supuestos que menciona el artículo,...“cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria”.

Esta instancia no la resuelve directamente el Fisco, si no que se somete a consideración de un órgano de conciliación colegiado integrado por funcionarios que intervienen en la causa, por funcionarios del máximo nivel del área técnico jurídica de la A.F.I.P. y por las autoridades de contralor interno que se designen al respecto. No se encuentra prevista la participación del contribuyente, ni de un tercero ajeno a las partes para arribar a la solución del conflicto.

Este cuerpo colegiado emite un informe con una solución conciliatoria, el cuál puede ser aceptado o rechazado por el contribuyente. En caso de ser aceptado, el acuerdo es obligatorio; si el contribuyente no está de acuerdo con el dictamen el Fisco continúa con el procedimiento originario.

Lo que se busca con esta nueva alternativa en la Ley, es evitar los tiempos procesales extensos, y resolver en forma previa el problema que se discute, sin tener que llegar a la Resolución determinativa del impuesto.

### **EFFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO**

El principal efecto que trae aparejado el procedimiento de Determinación de Oficio es el de la subsanación de declaraciones juradas erróneas, como así también, en el caso de inexistencia de las mismas la presentación de éstas.

La determinación de los tributos adeudados al Fisco, tanto por falta de presentación como por presentación de declaraciones juradas erróneas, trae aparejado como consecuencia no sólo el ingreso del impuesto evadido sino que también se procede a sancionar al contribuyente con multas más los intereses resarcitorios y las actualizaciones correspondientes hasta la fecha que se indique, la cual es generalmente, la fecha en la cual se haga efectivo el pago de la obligación.

Una vez que se realiza el procedimiento de Determinación de Oficio y el mismo es finalizado, no puede modificarse el resultado del mismo de forma que perjudique al contribuyente, salvo en dos ocasiones:

- a) En el caso en que la Determinación de Oficio se haya realizado en forma parcial, dejando expresamente aclarado tal circunstancia y debidamente identificados los objetos que estuvieron bajo fiscalización.
- b) En el caso en que surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en los elementos en los cuales se basó la determinación de oficio.

El resultado de este procedimiento es un acto administrativo dado que el mismo finaliza con una resolución, razón por la cual, en el caso de que la misma no sea recurrida en el plazo establecido por ley, adquiere el carácter de firme.

#### **CASO PRÁCTICO DE UNA DETERMINACIÓN DE OFICIO**

Tomando como base la presunción enunciada en el Artículo 18 inc. C de la Ley N° 11.683, la cual corresponde a “diferencias de inventario” se procede a realizar una ejemplificación del procedimiento de determinación de oficio.

Recordemos que la presunción a la que se hace referencia procede cuando A.F.I.P. detecta diferencias físicas de inventario, no importando si las existencias se encuentran correctamente valuadas o no, puesto que esto último implicaría una determinación sobre base cierta y no presunta como es el caso que se aborda.

El Fisco presume que, al encontrar más existencias que las registradas refleja la posibilidad de que el contribuyente tenga un circuito paralelo de ventas; es decir, que realice ventas “en negro” sin ingresar los debidos tributos.

**DATOS CASO PRÁCTICO:**

1. Contribuyente: LA TESIS S.A.
2. Domicilio Comercial: San Martín 1515 – Capital – Mendoza.
3. Actividad: Venta de Indumentaria Deportiva por mayor
4. Fecha de cierre de ejercicio: 30/06/2018
5. El día 12 de agosto del año 2.019 inspectores de la Administración Federal de Ingresos Públicos se apersonan en el domicilio comercial del contribuyente y proceden a realizar una toma de inventario de las mercaderías existentes a ese momento, la cual arroja los siguientes resultados:

Calzas Deportivas Largas Mujer: 300 unidades

Calzas unisex cortas: 100 unidades

Tops Deportivos: 150 unidades

(\*) A los efectos del caso práctico se considera que el contribuyente sólo comercializa esos productos.

6. Verificados los Registros de Ventas del contribuyente se observan los siguientes movimientos:

04/07/2019 venta de 100 calzas deportivas largas

24/07/2019 compra de 50 calzas deportivas largas mujer

27/07/2019 venta de 200 calzas deportivas largas mujer

02/08/2019 venta de 50 tops deportivos

7. La A.F.I.P. procede a verificar el inventario final al 30/06/2019 a fin de proceder a determinar posibles diferencias. El resultado es el siguiente:

Calzas Deportivas Largas Mujer: 400 unidades por un valor de \$950 c/u

Calzas unisex cortas: 100 unidades por un valor de \$800 c/u

Tops Deportivos: 200 unidades por un valor de \$550 c/u

8. A continuación se consignan las ventas de calzas deportivas largas mujer declaradas al fisco por el período comprendido entre el 01/07/2018 y el 30/06/2019.

MES	CANTIDAD (UNIDADES)	PRECIO UNITARIO (\$)	TOTAL	% (EN RELACIÓN A VENTAS GRAVADAS)
JULIO	50	810	\$40.500	11,60
AGOSTO	30	810	\$ 24.300	6,96
SEPTIEMBRE	70	815	\$57.050	16,34
OCTUBRE	20	830	\$16.600	4,76
NOVIEMBRE	10	830	\$8.300	2,38
DICIEMBRE	20	850	\$17.000	4,87
ENERO	50	850	\$42.500	12,17
FEBRERO	30	860	\$25.800	7,39
MARZO	70	875	\$61.250	17,55
ABRIL	10	920	\$9.200	2,64
MAYO	30	920	\$27.600	7,91
JUNIO	20	950	\$19.000	5,44
TOTAL			\$349.100	-----

9. A los efectos prácticos y conforme lo establecido anteriormente, se presume que no se detectan diferencias en lo que se refiere a valuación de inventario.

SOLUCIÓN

Determinación de diferencia de unidades físicas:

Existencia al 02/09/2019	300
(+) Ventas realizadas entre 30/06/19 y 01/09/2019	300
(-) Compras entre 30/06/19 y 01/09/19	( 50)
Existencia al 30/06/2019	550
(-) Existencia al 30/06/2019 según registro	(400)
Diferencia en unidades	150

Valuación impositiva de Calzas deportivas Largas Mujer según registros al 30/06/2019: \$950 c/u.

Efectos de la Determinación de Oficio:

- Impuesto a las Ganancias: el contribuyente deberá ingresar la diferencia comprobada y debidamente valorizada, en concepto de incremento patrimonial más un diez por ciento bajo el concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

*Ganancia Neta correspondiente al período 2.019:*

$(150 \text{ unidades} * \$950 \text{ c/u}) + 10 \% = \$142.500 + \$14.250 = \$156.750.$

- Impuesto al Valor Agregado: las diferencias detectadas representan montos de ventas gravadas omitidas, determinadas sobre la suma del coeficiente que resulte de dividir el monto de ventas gravadas, correspondientes al ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior al cual se verificaron 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. Para la correspondiente imputación de ventas omitidas a cada mes calendario, la misma se realiza en función de las ventas gravadas que se hubieran declarado y registrado en cada uno de estos meses.

Ventas ejercicio 2.019            x (Diferencia inventario + 10 %)

---

Existencia Física al 30/06/2019 \* \$ Unitario

\$349.100            x \$156.750 = \$144.003,75

---

400 un \* \$950

Detalle Ventas Omitidas ejercicio 2.019

MES	AJUSTE	PORCENTAJE	BASE IMPONIBLE
JULIO	\$144.003,75	11,60	\$16.704
AGOSTO	\$144.003,75	6,96	\$ 10.022
SEPTIEMBRE	\$144.003,75	16,34	\$23.530
OCTUBRE	\$144.003,75	4,76	\$6.855
NOVIEMBRE	\$144.003,75	2,38	\$3.427
DICIEMBRE	\$144.003,75	4,87	\$7.013
ENERO	\$144.003,75	12,17	\$17.525
FEBRERO	\$144.003,75	7,39	\$10.642
MARZO	\$144.003,75	17,55	\$25.273
ABRIL	\$144.003,75	2,64	\$3.802
MAYO	\$144.003,75	7,91	\$11.391
JUNIO	\$144.003,75	5,44	\$7.834
TOTAL			\$144.018

Luego de realizado el cálculo anterior, se debe proceder a determinar el débito fiscal para cada uno de los meses.

Julio 2.018:  $16.704,44 * 21\% = \$3.507,93$

Agosto 2.018:  $\$10.022,66 * 21\% = \$2.104,75$

Septiembre 2.018:  $\$23.530,21 * 21\% = \$4.941,34$

Octubre 2.018:  $\$6.854,58 * 21\% = \$1.439,46$

Noviembre 2.018:  $\$3.427,29 * 21\% = \$719,73$

Diciembre 2.018:  $\$7.012,98 * 21\% = \$1.472,73$

Enero 2.019:  $\$17.525,26 * 21\% = \$3.680,30$

Febrero 2.019:  $\$10.641,88 * 21\% = \$2.234,79$

Marzo 2.019:  $\$25.272,66 * 21\% = \$5.307,26$

Abril 2.019:  $\$3.801,70 * 21\% = \$798,35$

Mayo 2.019:  $\$11.390,69 * 21\% = \$2.392,05$

Junio 2.019:  $\$7.833,80 * 21\% = \$1.645,09$

Total débito Fiscal año 2.019:  $\$30.243,81$

### ***CAPÍTULO III***

#### ***SANCIONES***

##### **CONCEPTO**

El término de sanción responde a una pena que se impone a quien infrinja una ley o norma legal. En este sentido, la ley N° 11.683 establece dos posibles sanciones a los incumplimientos formales y materiales por parte de los contribuyentes.

Cabe destacar que al hablar de incumplimientos formales se hace referencia a alguna de las siguientes situaciones: no presentar las declaraciones juradas correspondientes, no cumplir con los requerimientos de documentación realizados por el fisco, no conservar la documentación respaldatoria, entre otros. Mientras que por incumplimientos materiales debemos entender que los mismo son: Presentar declaraciones juradas inexactas u omitir su presentación para defraudar al Fisco.

A continuación se detallan las sanciones establecidas en la presente ley.

##### **MULTAS**

Para el caso de las multas, debemos distinguir aquellas que provienen de infracciones formales de las que tienen su origen en infracciones materiales.

En el caso de infracciones formales encontramos las detalladas a continuación.

##### **Multas por falta de presentación de Declaración Jurada**

La falta de presentación de las declaraciones juradas anuales y/o mensuales dentro del plazo establecido por el Fisco es pasible de una multa, la cual puede iniciarse a opción del organismo de contralor con una notificación emitida por el sistema. El importe de la misma va desde los \$200 (pesos doscientos con 00/100) para personas humanas y de \$400 (pesos cuatrocientos con 00/100) para personas jurídicas del país o del exterior. Ahora bien, en el caso que los contribuyentes presentaren la declaración jurada respectiva y abonaren el gravamen correspondiente en un plazo no mayor a quince (15) días, dicha sanción se reducirá de pleno derecho a la mitad.

Para el caso de que el contribuyente y/o responsable miembro de una entidad multinacional omita presentar la declaración Jurada País por País, o habiéndola presentado lo hiciese después del plazo establecido o en forma parcial o con inconsistencias graves será sancionado con una multa que irá desde los \$600.000 (pesos seiscientos mil con 00/100) hasta los \$900.000 (pesos novecientos mil con 00/100).

*Multas por falta de presentación de Declaración Jurada Informativa y/o de información al Fisco.*

En el caso de declaraciones juradas meramente de carácter informativo, la Ley N° 11.683 también impone, sin necesidad de requerimiento previo, sanciones por la falta de presentación de las mismas, pero distingue las multas dependiendo del origen de la misma.

Para el caso de la falta de presentación de Declaraciones Juradas Informativas previstas en los regímenes de información del contribuyente, responsable y/o de terceros en los plazos establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos con una multa que se graduará para las personas humanas hasta los \$5.000 (Pesos cinco mil con 00/100) y para el caso de personas jurídicas hasta los \$10.000 (pesos diez mil con 00/100).

En lo concerniente a la falta de presentación de Declaraciones Juradas en las cuales se deba informar acerca de la incidencia del impuesto a las ganancias que provengan de actividades de importación y exportación entre partes independientes, será sancionada con una multa de \$1.500 (pesos mil quinientos con 00/100) para personas humanas y de \$9.000 (pesos nueve mil con 00/100) para personas jurídicas.

En el caso de la falta de presentación de declaraciones juradas informando el detalle de transacciones, excepto las nombradas anteriormente, realizadas entre personas humanas y personas jurídicas residentes en el país con personas humanas o jurídicas del exterior será sancionada con una multa de \$10.000 (pesos diez mil con 00/100) y \$20.000 (pesos veinte mil con 00/100) para las personas humanas y jurídicas respectivamente.

Con la reforma tributaria establecida con la Ley N° 27.430 también se impusieron multas graduables entre \$ 80.000 (pesos ochenta mil con 00/100) y \$200.000 (pesos doscientos mil con 00/100) aquellos que omitiesen informar que pertenecen a uno o más grupos de entidades multinacionales para el caso de que los ingresos consolidados de las mismas por el ejercicio fiscal anterior por el cual se informa superen los € 750.000.000 (Euros setecientos cincuenta millones) o su equivalente convertido en la moneda local de la jurisdicción fiscal de la última entidad controlante, al tipo de cambio vigente en dicha jurisdicción a enero de 2015. Ahora bien, en el caso de que dichos ingresos sean inferiores a los detallados anteriormente, la omisión de informar esta situación es pasible de una multa de \$15.000 (pesos quince mil con 00/100) a \$70.000 (pesos setenta mil con 00/100).

En el caso de que el contribuyente sea miembro de una entidad multinacional, deberá presentar ante el Fisco un Informe País por País mediante un informante designado a tal fin,

teniendo la obligación de comunicar a la A.F.I.P. los datos del mismo como así también si actúa en nombre de la última entidad controlante, de una entidad sustitutiva o integrante del grupo multinacional. La falta de aviso sobre esto como así también la falta de presentación del informe recién mencionado por parte de la entidad del exterior informante será penado con una multa que va desde los \$80.000 (pesos ochenta mil con 00/100) hasta los \$200.000 (pesos doscientos mil con 00/100).

*Multas por incumplimiento de normas legales y tributarias.*

Los contribuyentes son pasibles de ser sancionados con multas graduables entre los \$150 (pesos ciento cincuenta con 00/100) y los \$2.500 (pesos dos mil quinientos con 00/100) en el caso de no cumplir con lo establecido en la Ley N° 11.683, demás leyes tributarias sancionadas para establecer los deberes formales en lo que se refiere a la determinación de las obligaciones tributarias como así también de sus decretos reglamentarios y toda norma que posee el carácter de cumplimiento obligatorio.

Para los casos indicados a continuación, la multa se graduará entre los \$150 (pesos ciento cincuenta con 00/100) y los \$45.000 (pesos cuarenta y cinco mil con 00/100):

- Para el caso de las infracciones que se refieren al domicilio fiscal del contribuyente, debiendo distinguir entre domicilio fiscal propiamente dicho y domicilio fiscal electrónico; dado que el domicilio fiscal propiamente dicho es el lugar físico donde esté la dirección o administración principal y efectiva de sus actividades; mientras que el segundo ha sido definido a través de la reforma tributaria como: “el sitio informático seguro, personalizado y válido, registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza que determine la reglamentación.”

Las notificaciones que realizare A.F.I.P. en cualquiera de ellos se considerarán realizadas en forma válida y correcta.

- En el caso de que el contribuyente o responsable incumpla los requerimientos realizados por el Fisco y haya omitido proporcionar los datos solicitados por el mismo en lo que se refiere al control de precios en operaciones internacionales y/o omitiese conservar los comprobantes de dichos precios pactados.

*Multas por incumplimiento de requerimientos*

La ley N° 11.683 prevé multas graduales, teniendo en cuenta la situación del obligado y la gravedad de la infracción, desde los \$500 (pesos quinientos con 00/100) hasta los \$45.000 (pesos cuarenta y cinco mil con 00/100) por incumplimiento de los requerimientos realizados por A.F.I.P. solicitando la presentación de declaraciones juradas informativas y de las previstas en los regímenes de información del contribuyente, responsable o de terceros.

En el caso de que el incumplimiento del requerimiento se produjera parcial o totalmente como consecuencia de no presentar la información complementaria a la Declaración Jurada del informe País por País, esto será sancionado con una multa que irá desde los \$180.000 (pesos ciento ochenta mil con 00/100) hasta los \$300.000 (pesos trescientos mil con 00/100) y; para el caso de que el incumplimiento sobreviniera por no cumplimentar los deberes formales concernientes a la obligación de informar que el contribuyente forma parte de una entidad multinacional, de comunicar el sujeto informante para la presentación del informe País por País o de presentar dicho informe sin los requisitos formales establecidos esto se sancionará con una multa de \$200.000 (pesos doscientos mil con 00/100).

En el caso de que el contribuyente infractor alcance ingresos brutos anuales iguales o mayores a \$10.000.000 (pesos diez millones con 00/100) e incumpla por tercera vez los requerimientos emanados por el Fisco serán pasibles de una multa que irá desde los \$1.000 (pesos mil con 00/100) hasta los \$450.000 (pesos cuatrocientos mil con 00/100); la cual se acumulará con las multas anteriormente descritas.

Es dable destacar que en el caso de que exista resolución condenatoria por sucesivas reiteraciones por parte de A.F.I.P. solicitando el cumplimiento de requerimientos que tengan por objeto un mismo deber formal serán pasibles de la aplicación de multas independientes, con independencia de si las anteriores se encuentran firmas o en discusión judicial y/o administrativa.

Para el caso de sanciones a infracciones materiales las multas serán:

*Multas por omisión*

El contribuyente que hubiese omitido los tributos por haber dejado de pagar los impuestos a través de la omisión de presentar la declaración jurada correspondiente, quien no retenga o perciba los tributos como consecuencia de no actuar como agente de retención y/o percepción, o

bien quienes no ingresen los pagos a cuenta o anticipos correspondientes por falta de presentación de declaraciones juradas o por ser éstas inexactas serán sancionados con una multa equivalente al 100% (cien por ciento) el tributo evadido siempre que dicha situación no hubiese sobrevenido como consecuencia de que la norma aplicable admitiese diversas interpretaciones, impidiendo en razón de su complejidad, oscuridad o novedad que el contribuyente o responsable pudiese comprender su verdadero significado.

Con la reforma tributaria establecida con la Ley N° 27.430 se estableció una multa equivalente al 200% (doscientos por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir en el caso de que esto se origine en transacciones realizadas entre personas jurídicas locales o establecimientos permanentes ubicados en la Argentina con personas humanas, jurídicas o cualquier entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Además esta reforma añadió que en el caso de reincidencia en las conductas anteriormente descritas, la sanción de multa ascenderá al 200% (doscientos por ciento) del importe omitido para las infracciones contenidas en el primer párrafo y del 300% (trescientos por ciento) para las del segundo.

#### Multas por defraudación

Todo sujeto pasivo de la obligación tributaria que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, ya sea por acción u omisión, o que bajo cualquier engaño defraude al Fisco evadiendo tributos, percibiendo o utilizando indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones y/o subsidios o bien, el que simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional será sancionado con una multa de 2 (dos) a 6 (seis) veces el importe del gravamen evadido, del monto aprovechado, percibido o utilizado o del monto del gravamen cuyo ingreso se simuló respectivamente. Además esta sanción también aplica, a los agentes de retención o percepción que mantengan en su poder el tributo retenido o percibido y omitan ingresarlo al Fisco en los plazos señalados para tal fin.

Esta sanción se reformuló a través de la Ley N° 27.430, dado que antiguamente la sanción que recaía en estas conductas dolosas era de 2 (dos) a 10 (diez) veces el tributo evadido.

La Ley presume que se actúa con ánimo de defraudar al Fisco cuando se configure alguno de los siguientes hechos:

- a) Cuando existiere una contradicción grave entre los libros, las registraciones y demás documentación de respaldo del contribuyente con los datos vertidos en las declaraciones juradas presentadas por éste.

b) En el caso de que en la documentación de respaldo del sujeto pasivo se consignen datos erróneos que acarreen como consecuencia un grave error en la determinación de la materia imponible.

c) Cuando la documentación de respaldo y/o las declaraciones juradas presentadas no se ajusten al marco legal pertinente, no cumpliendo con las normas legales y reglamentarias aplicables al caso.

d) Para el caso de que el contribuyente no llevase o exhibiese los libros contables y demás documentación pertinente en razón del volumen o naturaleza de las operaciones y/o del capital invertido.

e) Cuando se busque falsear la realidad o finalidad económica de actos, relaciones o situaciones en la medida de que esto tenga incidencia en los impuestos determinados.

f) Cuando en el caso de que las leyes tributarias así lo exigiesen, se omita la utilización de instrumentos de medición, control y rastreo de mercaderías que tengan como fin facilitar la verificación y fiscalización de los tributos.

Este último ítem fue añadido con la reforma tributaria bajo la Ley N° 27.430.

## **CLAUSURA**

La sanción de clausura aplica en las situaciones descritas en el Art. 40 de la Ley N° 11.683. Con la reforma introducida a partir de la puesta en vigencia de la ley N° 27.430, se redujo el periodo de tiempo por el cual puede ser aplicada, dado que anteriormente la misma podía imponerse de tres (3) a diez (10) días y actualmente esto solo puede hacerlo de dos (2) a seis (6).

Es dable destacar que la misma se materializa en el establecimiento, local y/o puesto móvil en donde se produzca la venta de bienes o prestación de los servicios y siempre que el valor de los mismos superen los \$10,00 (pesos diez con 00/100).

Esta sanción aplica en el caso de que la Administración Federal de Ingresos Públicos detecte infracciones tales como:

1. La no emisión de la factura o comprobante equivalente por la venta y/o prestación del servicio de acuerdo a las formas y condiciones establecidas por el Fisco.

2. Cuando no se lleven los Registros de Ventas, o, esto se realizara de manera deficiente; no cumpliendo con lo establecido por A.F.I.P.

3. En el caso de que el contribuyente no se encontrara inscripto ante este Organismo cuando, en razón de su actividad se encuentre obligado a hacerlo.

4. Cuando se realice el traslado de mercaderías sin contar con el respaldo documental exigido.

5. En el caso de que el contribuyente y/o responsable no posea o no hubiese conservado las facturas, comprobantes y documentos equivalentes que permitan acreditar la adquisición y tenencia de los bienes y servicios destinados a ser utilizados en su actividad.

Para las dos últimas infracciones recién mencionadas, es dable destacar que la ley faculta a los funcionarios del órgano de contralor fiscal Nacional (A.F.I.P.) a convocar inmediatamente a la fuerza de seguridad competente de acuerdo a la jurisdicción en donde se haya detectado la presunta infracción, para proceder a la aplicación de algunas de las siguientes medidas preventivas:

- La prohibición del derecho del propietario de disponer de sus bienes, lo cual se conoce como interdicción.
- El secuestro de los bienes.

La diferencia entre estos procedimientos radica estrictamente en quien será designado como depositario de los bienes objeto de la medida, dado que en el primer caso lo será quien acredite ser poseedor de los mismos al tiempo de comprobarse el hecho; mientras que en segundo se deberá designar a un tercero.

En ambos casos estos procedimientos deberán realizarse con la presencia de dos (2) testigos los cuales serán convocados por el personal de seguridad; como así también se deberán tener en cuenta todas las medidas necesarias tendientes al depósito y traslado de los bienes objeto de la medida a fin de que se asegure su correcta conservación.

6. Para el caso de que el contribuyente se encontrara dado de alta como empleador, y que, teniendo en su planta laboral al menos diez (10) empleados, si la mitad o más de la mitad del personal no estuviese debidamente registrado, esto también lo hará pasible de la sanción de clausura. Este último inciso fue incorporado con la reforma tributaria a través de la Ley N° 27.430, y es un ítem importante para luchar contra el trabajo en negro. En este último punto la sanción de clausura será acompañada de una multa que se graduará entre los \$3.000 (pesos tres mil con 00/100) y los \$100.000 (pesos cien mil

con 00/100) y la misma se aplicará con independencia de la cantidad de trabajadores en negro que posea.

Para el caso de contribuyentes reincidentes, es decir, aquellos que comentan algunas de las infracciones detalladas precedentemente en el lapso de dos (2) años desde detectada la anterior, las sanciones de multa y clausura se duplicarán.

En el caso de que fuera constatada algunas de las infracciones nombradas anteriormente, el personal de A.F.I.P. que hubiese advertido tal situación deberá labrar un acta, la cual posee el carácter de instrumento público, en la cual quedarán asentadas todas las circunstancias observadas por dichos agentes debiendo quedar establecido el correspondiente encuadre legal y debiendo poseer la firma de los funcionarios actuantes y del responsable a fin de que éste último se dé por notificado; y en el caso de ausencia del mismo dicha actuación se notificará en su correspondiente domicilio fiscal.

A partir de dicha actuación se le procederá a otorgar al contribuyente y/o responsable un plazo no menor a cinco (5) días ni mayor a quince (15), para que éste comparezca en una audiencia para su defensa en la cual podrá aportar todas las pruebas que estime pertinentes a los efectos de no ser sancionado. En este acto, o en un plazo que no puede superar los dos (2) días de haberse celebrado la correspondiente audiencia el juez administrativo se expedirá a favor o en contra del contribuyente, y en el caso de ser desfavorable para el titular del establecimiento la autoridad administrativa establecerá el alcance y los días por los cuales se impone la sanción de clausura.

Es dable destacar que cuando la sanción que impone la clausura queda firme, se procede a realizar la misma en el establecimiento en el cual se hubiese constatado la infracción por el tiempo establecido en la correspondiente providencia. Salvo casos de fuerza mayor, durante el tiempo que dure la sanción el contribuyente y/o responsable no podrá realizar ninguna actividad comercial en el establecimiento clausurado; bajo pena de que si no cumple con ello es posible de ser arrestado por un plazo de diez (10) a treinta (30) días más una nueva clausura por el doble de tiempo de la anterior.

### **SUSPENSIÓN DE MATRÍCULA, LICENCIA O INSCRIPCIÓN REGISTRAL**

Actualmente con la reforma introducida a través de la Ley N° 27.430 esta sanción que procedía independientemente de la sanción de multa y clausura que correspondía en base a la infracción constatada ha sido derogada. Cabe agregar que la misma procedía cuando por

disposición se exigía una matrícula, licencia o inscripción registral otorgada por el Poder Ejecutivo Nacional para el ejercicio de ciertas actividades.

## ***CAPÍTULO IV***

### ***RECURSOS A INTERPONER***

#### **CONCEPTO**

Un recurso es un medio de defensa a través del cual una persona puede impugnar actos procesales emanados de una autoridad competente que hayan surgido como consecuencia de un procedimiento judicial o administrativo; a fin de lograr que dicho acto sea revocado, modificado o anulado.

La Ley N° 11.683 establece dos tipos de recursos a interponer contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o aquellas que se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos en que el contribuyente hubiese abonado al Fisco un gravamen de más.

El plazo que otorga la Ley para interponer cualquiera de ellos es dentro de los 15 (quince) días de haber sido notificados y deben ser presentados por escrito directamente en la delegación de A.F.I.P. correspondiente o bien, mediante carta certificada con aviso de retorno.

Los recursos que pueden presentarse son:

- a) Recurso de reconsideración, el cual se presenta ante la misma autoridad que dictó la resolución que se pretende impugnar.
  
- b) Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente, cuando esto sea viable.

#### *Características Comunes*

##### 1. Plazo perentorio para interponerlos

El término “perentorio” hace referencia a que el plazo establecido para interponer recurso es un plazo que se concede por única vez, no pudiendo ser aumentado ni prorrogado.

En este sentido la Ley N° 11.683 otorga un plazo de 15 (quince) días desde la notificación de la resolución que se pretende atacar para interponer el correspondiente recurso; pasado ese plazo las resoluciones no recurridas adquieren el carácter de “firmes” adquiriendo

el carácter de cosa juzgada por lo cual el acto administrativo deja de ser susceptible de ser revisado en esta instancia sin perjuicio de que sí pueda ser revisado a través de otro mecanismo.

## 2. Optativos y Excluyentes

En el caso de que el contribuyente y/o responsable decida recurrir la resolución emanada por el Fisco deberá elegir entre interponer un Recurso de reconsideración o bien, de apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación debido a que una vez interpuesto uno de estos medios recursivos se entiende que se optó por renunciar al otro.

## 3. Suspenden la ejecución del Acto

Una vez interpuesto algunos de los recursos, automáticamente se produce la suspensión de los efectos de la decisión administrativa hasta tanto se produzca la resolución del mismo.

## 4. Procedencia

Ambos proceden contra los actos administrativos que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva a través del procedimiento de determinación de Oficio y contra aquellos que se dicten en reclamos por repetición de tributos.

### *RECURSO DE RECONSIDERACIÓN*

El Recurso de Reconsideración se interpone en sede administrativa, ante la misma autoridad que dictó el acto a fin de que lo revoque, modifique o anule por contrario imperio. Cabe aclarar que este recurso no puede ser resuelto por el mismo funcionario que lo dictó, sino que dicha tarea le compete a su superior jerárquico; el cual tiene un plazo para resolver de 20 (veinte) días desde la interposición del mismo.

Para proceder a la presentación del recurso, el sujeto pasivo debe hacerlo en los plazos establecidos por la ley, el cual es de 15 (quince) días desde la notificación del acto que se pretende recurrir y el mismo deber ser realizado por escrito mediante entrega personal en la oficina de A.F.I.P. correspondiente o bien, con carta certificada con aviso de retorno. Al

momento de interponer el escrito no es obligatorio ofrecer prueba pero, en el caso de que se ofrezca y haya que producir la misma se otorgará un plazo de 30 (treinta) días improrrogables para tal fin.

Cabe destacar que no son recurribles por esta vía todos los actos administrativos, sino solo aquellos que determinan impuestos basados en criterios ciertos y presuntivos, los que imponen sanciones y aquellos que deniegan una acción de repetición siempre que dicha determinación, imposición o denegación respectivamente no sea superior a los \$25.000 (pesos veinticinco mil con 00/100); como así también procede contra los actos que contienen liquidaciones de anticipos y pagos a cuenta siempre que todos estos actos revistan el carácter de una determinación tributaria.

#### *RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL DIRECTOR GENERAL*

Para todos aquellos casos que no cuenten con un procedimiento recursivo en especial, el Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683 establece que los contribuyentes y/o responsables pueden presentar contra el acto administrativo atacado un recurso de apelación ante el Director General. Para ello tienen un plazo de 15 (quince) días desde la notificación de dicho acto.

En el caso de que dicho acto administrativo haya emanado de este funcionario sólo podrá impugnarse cuando:

- a) revista el carácter de definitivo y se hubiese agotado la vía administrativa;
- b) Impida el reclamo aunque no decida sobre la cuestión de fondo.
- c) Haya silencio de la Administración y se requiera un pronunciamiento concreto.
- d) La Administración realice actos que produzcan una lesividad en un derecho o garantía constitucional.

e) Ejecutar un acto que se encuentra suspendido en virtud de haber interpuesto un recurso administrativo; o ejecutarlo sin haber notificado la resolución de dicho recurso.

El Director General dispone de un plazo especial para resolver los recursos que se presenten ante él, otorgándosele para resolver un plazo de 60 (sesenta) días desde la interposición del mismo.

En el caso de que se interponga un recurso y el Director General se encontrare ausente, éste deberá determinar qué funcionarios y con qué alcance lo sustituirán por el tiempo que dure su ausencia.

#### *RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN*

El Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) es un organismo autárquico, desde el punto de vista administrativo y financiero, que se encuentra dentro de la órbita del Poder Ejecutivo Nacional.

Esta entidad fue creada en el año 1.960 a través de la Ley Nacional N° 15.265 con el fin de que existiese un organismo imparcial, capaz de dirimir entre los conflictos de los particulares y el Fisco. Otra particularidad que trajo la creación de este Organismo, es que anteriormente para proceder a la presentación de un recurso el contribuyente y/o responsable debía abonar las sumas que le estaban siendo requeridas por El Fisco lo cual a partir de la aplicación de la Ley N° 15.265 ya no fue necesario.

El Tribunal Fiscal de la Nación está compuesto por 7 (siete) salas; 4 (cuatro) de ellas poseen competencia en materia impositiva y las restantes 3 (tres) en materia aduanera. A su vez cada una de estas salas se compone por 3 (tres) integrantes de profesión abogado o contador los cuales gozan de estabilidad y seguridad de retribución.

Este recurso es procedente contra todos los actos administrativos que emanen de la Administración Federal de Ingresos Públicos, salvo para:

a) Las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses; y las liquidaciones de éstos últimos cuando conjuntamente no sea discutida la procedencia del tributo.

b) Aquellos actos administrativos tendientes a establecer el vencimiento de planes de pago y las liquidaciones de los tributos efectuadas como consecuencia de ello.

c) Los actos que declaran la exclusión de un contribuyente del Régimen Simplificado (Monotributo).

d) Los actos tendientes a intimar al contribuyente y/o responsable a la devolución de reintegros del Impuesto al Valor Agregado, cuando el origen de las operaciones sea por exportación.

e) Las intimaciones de pago realizadas por el Fisco por haberse computado en la declaración jurada presentada por el contribuyente conceptos erróneos o improcedentes.

Cabe destacar que son recurribles por esta vía los actos administrativos que determinan impuestos, los que imponen sanciones y aquellos que deniegan una acción de repetición siempre que dicha determinación, imposición o denegación respectivamente sea superior a los \$25.000 (pesos veinticinco mil con 00/100) y en el caso de que determinen quebrantos cuando esta determinación supere los \$50.000 (pesos cincuenta mil con 00/100).

Para presentar este recurso, el administrado cuenta con un plazo de 15 (quince) días hábiles desde que le fue notificada la resolución que se pretende impugnar. El mismo se presenta por escrito en mesa de entrada del Tribunal Fiscal de la Nación o ante la correspondiente dependencia de A.F.I.P. y una vez interpuesto debe comunicar al Fisco tal situación; caso contrario es pasible de ser sancionado.

Al momento de presentar el recurso el contribuyente está obligado de abonar una tasa equivalente al 2.50% (dos con cincuenta centésimos por ciento) sobre el importe total que se esté cuestionado. Esta tasa se reducirá al tercio para el caso de que se ponga fin al litigio o la parte actora desestime el recurso antes de que se produzca la contestación del traslado de la demanda por el Fisco. No obstante esto, las personas que tengan el beneficio de litigar sin gastos están exentas del pago de dicha tasa. Este último beneficio alcanza a todas aquellas que no tengan los medios económicos para hacer frente al pago requerido; cumpliendo de esta

manera con los principios constitucionales de defensa en juicio e igualdad de las partes en el proceso. Esta exención puede ser solicitada tanto cuando se presenta el recurso como cuando se empieza a tramitar el mismo.

Al interponer el recurso por escrito el contribuyente tiene la posibilidad de ofrecer pruebas y acompañar todo lo que considere pertinente para demostrar su verdad. La Ley otorga un plazo máximo de 60 (sesenta) días el cual puede ser prorrogado por 30 (treinta) días más para producir las pruebas. Las pruebas a ofrecer pueden ser:

1. Testimonial: El TFN admite este tipo de pruebas, debiendo las personas llamadas como testigos declarar los hechos bajo juramento. Para ello serán citados a través de cedula o carta certificada con aviso de recepción. Todo lo declarado por este último será plasmado en un acta, la cual deberá ser firmada por las partes y por el vocal instructor o secretario.

2. Documental: En esta instancia pueden presentarse nuevos documentos siempre y cuando hayan acontecido nuevos hechos.

3. Pericial: Tanto la parte actora como la demandante pueden proponer peritos y los puntos de pericia que estimen pertinente; pudiéndose elegir un solo perito ambas partes de común acuerdo. Este Perito debe tener los conocimientos necesarios y, en caso de que sea necesario una profesión determinada, tener el correspondiente título habilitante.

4. Informes: Los informes que se presenten como prueba deben tratar sobre hechos atacados en el proceso, concretos y claramente diferenciados. No amplían la prueba sino que proceden respecto de actos que resulten de la documentación que forma parte del recurso respectivo.

Una vez presentado el escrito y vencido el plazo para la producción de las pruebas, en caso de que hubiese, el TFN pasará a autos para sentencia, elevando la causa a la sala correspondiente en un plazo de 10 (diez) días. A partir de allí comienzan a correr los plazos para que los vocales de la sala en cuestión se pronuncien.

Estos plazos empiezan a contar desde que se hace el llamamiento a autos y para sentencia, y serán de:

- 15 (quince) días cuando se resuelvan excepciones de previo y especial pronunciamiento.
- 30 (treinta) días cuando sea por sentencia definitiva sin producción de pruebas
- 60 (sesenta) días cuando sea por sentencia definitiva con producción de pruebas ante el TFN.

Todos estos plazos son susceptibles de ser ampliados por 30 (treinta) días más cuando medien medidas para mejor proveer.

La sentencia puede dictarse como mínimo con el voto de 2 (dos) de los 3 (tres) miembros de la sala, siempre que dicho voto sea coincidente. En este caso la parte que resulte vencida deberá hacerse cargo de los gastos causídicos y costas de la parte contraria; aunque la sala podrá eximirla total o parcialmente de tal responsabilidad, cuando lo estimase conveniente.

Con la reforma introducida con la Ley N° 27.430 se estableció que cuando el TFN reduzca la sanción a aplicar en razón de haber impulsado un procedimiento de oficio, las costas se impondrán según el orden causado, pudiendo además imponerlas al Fisco para los casos de que dicha determinación de oficio hubiese carecido de justificación.

## ***CAPÍTULO V***

### ***JURISPRUDENCIA***

En este capítulo analizamos cinco casos de jurisprudencia que nos parecen relevantes a la hora de aclarar la interpretación de algunos conceptos de la ley, o de determinadas situaciones que pueden llevar a confusión o a una mala interpretación de la norma. A continuación, nos referimos a los mismos.

#### ***CASO 1: PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO POR FACTURAS APÓCRIFAS.***

**Dictamen:** 61/2001

**Organismo:** Dirección General Impositiva

**Departamento:** DAL

**Fecha:** -

Esta jurisprudencia trata sobre un contribuyente inscripto en AFIP (Leonardo), cuya actividad y operaciones son inexistentes y simuladas, que emite facturas apócrifas con el objetivo de beneficiar a sus clientes con el crédito fiscal de las mismas y ayudar a la evasión y a la defraudación al fisco.

Analizando las diferentes posturas de la Dirección donde se inicia la fiscalización y el área Revisora, se puede ver las diferentes opiniones en cuanto a la aplicación del procedimiento de Determinación de oficio frente a un contribuyente cuya actividad es inexistente.

Por un lado la Dirección, que en base a la fiscalización no encuentra documentación respaldatoria sobre las operaciones, y el contribuyente no fue capaz de probarlas. El área fiscalizadora sostiene que no es necesaria una determinación de oficio ya que no existe actividad y eleva su postura al área revisora a fin de conseguir su opinión.

El área revisora, por su lado, opina que directamente se impugnen los créditos fiscales que beneficiaron a los clientes de Leonardo, y se haga responsables a los mismos por los saldos a favor del fisco que surgieren; omite tratar el asunto del débito fiscal declarado por el proveedor y si corresponde o no realizar una determinación de oficio.

La Dirección se opone, y dice que es necesario dejar firme la determinación efectuada por el inspector actuante que elimina los débitos fiscales declarador por el sr. Leonardo, con el fin de eliminar los créditos fiscales relacionados a esta actividad inexistente. Y concluye que la única forma es a través de la Determinación de oficio.

El Departamento Jurídico concluye, basándose en que no existen hechos ciertos que permitan demostrar que la actividad existe, por lo tanto no existen las operaciones y no se configura el hecho imponible del impuesto. Tampoco se ha podido establecer presunciones ya que no se han encontrado indicios de esta actividad. Si la Administración aplicara una Determinación de oficio al contribuyente Leonardo por los débitos declarados, estaría apañando una actividad inexistente e ilícita, por lo tanto no es procedente la aplicación del procedimiento y directamente configura que es necesaria una manifestación del juez administrativo actuante, que meritúe las probanzas producidas y disponga el archivo de las actuaciones sin llegar a la Determinación de oficio.

Entonces, ¿corresponde reconocer las declaraciones juradas presentadas por un contribuyente cuya actividad es inexistente y ayudan a defraudar al fisco?

No corresponde reconocerlas y no corresponde aplicar Determinación de oficio, sin perjuicio de la determinación de oficio que se le siga al verdadero contribuyente (los clientes beneficiados) y la determinación de oficio requerida a los efectos de hacer extensiva la responsabilidad tributaria por solidaridad del tercero que facilitó la evasión del gravamen (proveedor Leonardo).

**CASO 2: PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO. PRESUNCIÓN DE LEGITIMIDAD. CARGA DE LA PRUEBA.**

**Partes:** Río, Roberto José (TF 22521-I) c/ DGI

**Tribunal:** Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal.

**Sala:** II

**Fecha:** 9/5/2013

El Fisco Nacional interpone un recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que revocó, con costas, las resoluciones por las que el jefe de la División Revisión y Recursos de AFIP determinó de oficio la obligación impositiva, e impuso la multa del artículo 45 de la ley 11683.

La resolución dictada por el Fisco Nacional determinando el ajuste del Impuesto a las Ganancias, se basaba en la diferencia que existía entre los depósitos efectuados en la cuenta corriente del contribuyente y las ganancias que el mismo había declarado para el periodo.

El contribuyente por su parte decía que esos ingresos provenían de otra actividad realizada por el mismo, además de la de reparación y mantenimiento de ascensores. Se trataba de comisiones cobradas por la operatoria de canje de cheques a terceros.

El tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución determinativa del impuesto, ya que, al examinar la actividad de investigación desarrollada por el fisco, la consideraba deficiente, y aseguraba que en virtud de sus amplias facultades, podría haber solicitado informes a la institución correspondientes a esos ingresos no declarados por el contribuyente y profundizar sobre esas operaciones.

Por su parte el Fisco se defendió diciendo que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, a diferencia de los juicios comunes. El contribuyente admitió en su momento desarrollar esa segunda actividad y el juez administrativo se basó en eso para incluir los ingresos en la declaración. Sin embargo, nada mencionó el contribuyente sobre la forma de ejercerla, ni proporcionó al fisco información suficiente sobre los cheques que habrían sido entregados para ser depositados en su cuenta, ni de los datos identificatorios de los titulares de los mismos. A razón de esto, el Fisco destacó que no tuvo la información suficiente para poder pedir informes a terceros y que el contribuyente no pudo demostrar con documentación respaldatoria que los cheques depositados en su cuenta pertenecían a terceros.

Por lo tanto no corresponde al Fisco demostrar el método aplicado para determinar el impuesto, si no al contribuyente que supone que la determinación es incorrecta, probando lo contrario. El acto determinativo goza de presunción de legalidad, y a su vez la determinación se encuentra debidamente fundada por el juez administrativo.

La Determinación de oficio es un acto que se presume legítimo, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta cuando, por el contrario, es el interesado quien debe alegar la nulidad en juicio.

**CASO 3: PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO. SOBRE BASE CIERTA. INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. VENTAS OMITIDAS.**

**Partes:** Joaquín Soto e Hijos SA (TF 20212-I) c/DGI s/recurso directo a Cámara

**Tribunal:** Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal.

**Sala:** IV

**Fecha:** 18/3/2014

El Tribunal Fiscal de la Nación en virtud de un recurso de apelación, revoca una resolución determinativa del IVA realizada por el fisco, pero confirma la determinación del Impuesto a las Ganancias. Se basa en el argumento de que la inspección realizada por el Fisco no había demostrado la existencia de ventas omitidas, fundando el ajuste en el incremento patrimonial que había servido de base para la reliquidación del impuesto a las ganancias, y que

el Fisco si bien está facultado por ley a utilizar presunciones para determinar la situación fiscal del contribuyente, no se encuentra autorizado a intuir tal situación.

El Fisco interpone un recurso de apelación contra la decisión del tribunal Fiscal y efectúa los siguientes planteos:

1) Afirma que la ley 11683 no le exige la prueba de la existencia de las operaciones gravadas, si no por el contrario, contempla una presunción que opera cuando se detecta un incremento patrimonial carente de justificación.

2) Sostiene que no le corresponde probar la existencia de las ventas omitidas, si no que conforme al artículo 18 de la misma ley le corresponde al contribuyente hacer caer la presunción establecida.

3) Expresa que la diferencia patrimonial se había originado en la impugnación de pasivos no justificados y en activos no declarados, debiendo el contribuyente acreditar que esos fondos no están alcanzados por el IVA.

4) Manifiesta que el Tribunal ha incurrido en una contradicción al aceptar, por un lado, la utilización de la presunción para determinar el impuesto a las ganancias, mientras que respecto del IVA se limitaba a manifestar que el fisco no había colectado pruebas sobre las ventas omitidas, omitiendo que ante la presunción de incremento patrimonial no justificado, opera la inversión de la carga de la prueba, debiendo el contribuyente probar lo contrario.

La Ley 11683 establece que la regla general es la determinación de oficio sobre base presunta, y supletoriamente se aplican las presunciones, cuando no existen elementos suficientes para determinar la base cierta. Por lo tanto corresponde al contribuyente tomar los recaudos para que su deuda impositiva se pueda determinar con certeza y además tiene la posibilidad, en el caso de que las presunciones utilizadas por el Fisco no reflejen exactamente dicha deuda, de aportar todos los elementos de juicio que estime convenientes, para que se determine correctamente su situación fiscal.

En este caso el contribuyente prescindió de aportar elementos que justifiquen que los elementos detectados tuviesen un origen distinto a los ingresos obtenidos por su actividad gravada.

Es oportuno recordar que las determinaciones de oficio gozan de presunción de legitimidad, y la ausencia de probanzas serias y precisas que refuten la fuerza y el efecto de dichos actos, imponen la confirmación del acto administrativo recurrido. También cabe hacer referencia al artículo 18 inciso f) donde se establece que la base para determinar el impuesto a las ganancias es el incremento patrimonial no justificado, con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles; y cuando se trate de un responsable del impuesto al valor agregado, la base para determinar ganancias deberá servir de base para estimar las operaciones gravadas omitidas del ejercicio comercial.

En conclusión se le da la razón al fisco en cuanto a que el Tribunal incurre en una contradicción cuando considera que existe un incremento patrimonial no justificado, aceptando la determinación del impuesto a las ganancias, pero rechazando esa misma base para la determinación del impuesto al valor agregado.

En efecto, y frente a la clara disposición legal que establece que el incremento patrimonial no justificado representa en el impuesto al valor agregado montos de ventas gravadas omitidas, era la actora quien tenía la carga de desvirtuar dicha presunción. Y como no lo realizó, corresponde revocar la decisión apelada y en consecuencia confirmar la determinación respecto del impuesto al valor agregado realizada por el Fisco.

**CASO 4: DETERMINACIÓN DE OFICIO DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.**

**Partes:** Granysem SRL (TF 18435-I) c/DGI

**Tribunal:** Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal.

**Sala:** IV

**Fecha:** 14/8/2012

El tribunal fiscal de la Nación confirma las resoluciones que habían determinado la obligación tributaria a la actora y de los socios gerentes, Sres. Kachonosky y Cerutti, frente al impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias por las salidas no documentadas.

Con relación a la responsabilidad solidaria de los socios gerentes, el Fisco había dado cumplimiento a los arts. 8 inc. a) y 16 y siguientes de la ley 11683, y había dado comienzo al

procedimiento de determinación de la deuda de los responsables solidarios luego de haberse producido el incumplimiento de la intimación al deudor principal.

La actora apela ante la Cámara por agravios y considera que los honorarios del perito del Fisco son considerados altos, se basa en las siguientes consideraciones:

a. Afirma que los procedimientos de determinación de oficio de los señores Kachonosky y Cerutti en su carácter de socios gerentes de Granysem SRL, son consecuencia de un procedimiento iniciado a la sociedad, cuya resolución no se encuentra firme, ni resulta exigible, porque se apeló oportunamente ante el Tribunal Fiscal la deuda que había sido determinada.

b. Manifiesta que las operaciones comerciales observadas por el ente fiscal son reales y fueron acreditadas mediante pruebas.

c. Sostiene que las erogaciones realizadas se encuentran debidamente documentadas y son reales, por lo cual no resulta procedente la determinación de oficio en concepto de salidas no documentadas.

En cuanto a los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos y sanciones, la Cámara resolverá el fondo del asunto y tendrá por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. Sin embargo podrá apartarse de ellas cuando suponga que hay un error en la apreciación de los hechos sobre los que se basan la sentencia.

Surge de autos que el Fisco impugnó determinadas operaciones de compras que habían sido declaradas por la actora con ciertos intermediarios, y no se encontraba suficientemente probada su autenticidad. Por lo tanto el Fisco procedió a practicar ajustes en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias. Frente al incumplimiento de la intimación a Granysem SRL, el Fisco procedió a imputar la responsabilidad solidaria a los socios gerentes de la empresa.

Las impugnaciones se basaron en las siguientes circunstancias:

a. Las compras provenientes de los intermediarios se documentaron a través de notas de crédito emitidas por la actora, se abonó la mercadería en efectivo y el impuesto al valor agregado con cheques emitidos a nombre del proveedor.

b. De la compulsa realizada se constató que los cheques eran cobrados o depositados en las cuentas de los mismos socios de Granysem SRL.

c. No se pudo localizar a los intermediarios en sus domicilios fiscales ni comerciales.

d. En la inspección se detectaron otros proveedores que no contestaron los requerimientos del Fisco y se constató que los mismos no presentaban declaraciones juradas por los impuestos.

Cabe aclarar que para que un contribuyente pueda reconocer el crédito fiscal, éste debe probar la existencia de las compras con sus correspondientes facturas en donde se encuentra discriminado el IVA correspondiente. A su vez, para que el contribuyente pueda computar el IVA crédito fiscal, es necesario que previamente se haya generado y declarado el débito fiscal por esa misma operación por el contribuyente que corresponda.

e. Las operaciones con los proveedores se realizaban en el domicilio de la actora.

f. En razón de esto, el Fisco concluye que las compras declaradas como realizadas con los proveedores eran inexistentes.

La actora no ha logrado destruir las conclusiones a las que llegó el Fisco a través de la inspección, acreditando la real existencia de las operaciones. Por lo tanto corresponde confirmar lo resuelto.

Sobre el planteo de nulidad de las determinaciones efectuadas a los Sres. Kachonosky y Cerutti es importante señalar que, el responsable solidario, si bien no es el generador del hecho imponible, debe responder junto al obligado por ley, en razón de tener algún nexo económico o jurídico con éste.

La sociedad es el contribuyente, es decir el sujeto obligado al pago por realizar el hecho imponible, en tanto los socios gerentes tienen a su cargo el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad a la que representan, es decir, presentar sus declaraciones juradas y pagar el tributo allí liquidado con los fondos que administran. De no cumplir con estos deberes, deben responder con sus propios bienes por el tributo no ingresado.

Según los artículos 6 y 8 de la ley 11683, para que proceda la responsabilidad solidaria deben darse las siguientes condiciones.

a. que el deudor no cumpla con la intimación administrativa previa,

b. que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes,

c. que dicho incumplimiento le sea imputable al responsable a título de dolo o culpa.

El mencionado artículo no requiere en ningún lado que la determinación se encuentre firme, sino que basta a los fines de la ley con el incumplimiento de la mera intimación administrativa.

En el caso de autos, como dijo el Tribunal Fiscal, el Fisco dio comienzo a la determinación de responsables solidarios luego del incumplimiento a la intimación al deudor principal, por lo que no hay obstáculo legal que impida el dictado de las resoluciones que determinaron la responsabilidad de los socios gerentes. Por lo tanto cabe desestimar los agravios que habían sido interpuestos por la actora sobre este punto.

En cuanto a las salidas no documentadas, el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias dice que cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que ha sido efectuada para obtener, mantener y conservar la fuente de las ganancias gravadas, no se admitirá su deducción impositiva y quedará gravada en el impuesto a las ganancias.

En el caso la actora no ha aportado los instrumentos suficientes para probar las operaciones comerciales realizadas, por lo que resulta aplicable el art. 37 referido en el párrafo anterior. La ley dice que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no existe documento alguno referente a ella, como cuando ese instrumento existe, pero carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su beneficiario.

Teniendo en cuenta que el trabajo encomendado al Perito contador del Fisco y los honorarios regulados, que habían sido recurridos por la actora por considerarlos altos, atento a la complejidad, el mérito, la calidad y eficacia de los trabajos desarrollados, se confirman los mismos regulados a su favor, a cargo de la actora.

#### ***CASO 5: DIFERENCIAS ENTRE PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN Y DETERMINACIÓN DE OFICIO.***

**Partes:** Frigerio, Alejandro Bartolomé s/recurso de apelación.

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación

**Sala:** D

**Fecha:** 11/9/2017

### **Jurisdicción Nacional**

La actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 27/10/2016 dictada por DGI en Mar del Plata, mediante la cual se determina de oficio el impuesto a los bienes personales por el periodo fiscal 2011, más intereses y multa por el impuesto evadido.

El recurrente plantea excepción de cosa juzgada porque considera que se produjo la caducidad del art. 17 de la ley 11.683, argumentando que en la determinación de oficio realizada, el Fisco Nacional verificó supuestas diferencias, que no fueron consentidas por el apelante luego de su notificación, siendo elevadas las actuaciones a la unidad fiscalizadora a los fines de que el juez administrativo intervenga. También manifiesta que en esa oportunidad interpuso pedido de pronto despacho y luego pidió la caducidad, no habiendo recibido dichas presentaciones tratamiento por parte del Juez administrativo.

Sostiene que el procedimiento seguido por el Fisco Nacional durante la etapa de fiscalización resulta arbitrario e ilegítimo, atento a que existe una contradicción entre la orden de intervención del año 2012 con la del año 2015.

Relata que la fiscalización realizada en 2012 incluía el impuesto a las ganancias y a los bienes personales por el periodo fiscal 2011 y que en el año 2014 esa intervención había sido anulada. Pero en el 2015 el Fisco vuelve a reiniciar y no a ampliar fiscalización, con el mismo número de intervención, pero esta vez incluyendo el impuesto a las ganancias del año 2010 y no haciendo mención a los bienes personales del periodo fiscal 2011.

Considera que debería considerarse nulo este procedimiento de fiscalización porque al reiniciar la orden de intervención e incluir nuevos periodos, argumenta que se le debería haber comunicado que se encontraba bajo inspección.

También considera que el actuar del Fisco ha vulnerado su derecho de defensa, del debido proceso y de propiedad.

Frente a esto la representación fiscal contesta el traslado del recurso.

Destaca que durante la etapa de fiscalización, se realizó una serie de liquidaciones sobre el impuesto a los bienes personales (previste), y que ante cada liquidación notificada el contribuyente agrego argumentos e información parcial que fue analizada por el Fisco Nacional, lo que produjo que se reformularan ajustes, otorgándose al recurrente un plazo razonable a los fines de que evalúe la posibilidad de conformar los mismos presentando las

declaraciones juradas rectificativas o, en su defecto, indicando por escrito las razones que le impidieron conformar dicho ajuste.

Dice que al no haber conformado el ajuste la actora, se dio vista en los términos del art. 17 de la ley 11683, iniciándose el procedimiento de determinación de oficio.

Aclara que tanto la “prevista” como la vista propiamente dicha, son actos preparatorios y que las liquidaciones en ellas descriptas no constituyen deuda determinada, líquida y exigible, ya que debe esperarse el dictado de la resolución en el procedimiento determinativo para que el recurrente pueda ejercer su derecho a apelar la misma.

Entonces, argumenta que el recurrente confunde las diferentes etapas del procedimiento administrativo, ya que interpuso pedido de pronto despacho, de caducidad y de preclusión de instancia durante la etapa de fiscalización y no durante el procedimiento de determinación de oficio.

Con respecto a la nulidad de la fiscalización planteada por la actora, sostiene que el impuesto a los bienes personales 2011 figuraba en la orden de intervención 772816, por lo que en todo momento el contribuyente supo que estaba bajo la misma.

Concluye que el recurrente no fue privado en ningún momento de su derecho de defensa en juicio, y que no existen vicios en la vista, ni durante la fiscalización efectuada que permita sustentar la nulidad, por lo que solicita su rechazo, con costas.

El Tribunal Fiscal dice:

Que según el art. 17 de la ley 11683 cuando hayan transcurrido 90 días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término para ejercer el derecho de defensa, sin que se haya dictado resolución, el contribuyente o responsable puede requerir el pronto despacho. Si pasados 30 días, no se dictara resolución, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas.

En el caso de autos los antecedentes administrativos relacionados con el impuesto a los bienes personales tienen fecha 18 de agosto del 2016, y el 27 de octubre del mismo año se dicta la resolución que determina de oficio la aplicación de la multa más los accesorios de dicho impuesto. Por lo tanto no se observa que haya transcurrido el plazo de caducidad del procedimiento mencionado en el párrafo anterior.

En cuanto a la actuación del Fisco durante la etapa de fiscalización y su duración, es importante destacar que el organismo tiene amplias facultades de verificación y fiscalización a los fines de determinar las obligaciones tributarias, según se establece en los arts. 33 y 35 de la ley 11683.

Que de las propias actuaciones administrativas, surge que el Fisco Nacional ha cumplido con el procedimiento establecido por la ley, no observándose que la administración haya actuado en exceso en su función fiscalizadora. Se observa que la fiscalización se realizó en el marco de un procedimiento administrativo concreto, sobre un contribuyente individualizado, donde el mismo tuvo pleno conocimiento de los requerimientos formulados por el Fisco Nacional respecto del período fiscal 2011, conociendo de manera íntegra los alcances de la investigación que se llevaba a cabo y donde se le ha notificado cada uno de los ajustes realizados, por ende, todos los actos realizados por el organismo fiscal cumplen con los requisitos de validez e eficacia.

Cabe destacar que el período en que se desarrolla la fiscalización constituye la etapa previa al procedimiento subsidiario de determinación, es decir, son el conjunto de actos preparatorios que pueden dar lugar a que se inicie el procedimiento de determinación de oficio. Estos actos preparatorios no son vinculantes para el juez administrativo interviniente ni produce efecto alguno para el recurrente, siendo la oportunidad para anoticiarse de los cargos imputados por el Fisco la vista e en el que establece el art. 17 de la ley 11683, esta es la instancia que se habilita para que el administrado tenga la oportunidad de ejercer su derecho de defensa.

Por las razones expuestas, no se observa que el organismo fiscal, en el ejercicio de sus funciones de verificación y fiscalización, haya vulnerado el derecho de defensa, del debido proceso y de propiedad. Tampoco se advierte en autos que se hayan producido los vicios enumerados por el recurrente, que permitan dar lugar a la impugnación del acto por nulidad. Observándose una mera discrepancia en la interpretación de los hechos y en la aplicación de la ley. Por lo que corresponde rechazar las excepciones de cosa juzgada y nulidad interpuestas por el recurrente, con costas.

## CONCLUSIÓN

A través del presente trabajo de investigación se abordó el Procedimiento de Determinación de Oficio realizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos y sus modificaciones luego de la reforma tributaria realizada en el año 2.017 con la Ley N° 27.430.

En el mismo, se procedió a desarrollar las diferentes modalidades bajo las cuales puede llevarse a cabo este procedimiento, los sujetos sobre los cuales puede aplicarse y las sanciones que les pueda corresponder; como así también los mecanismos de defensa con los que actualmente cuentan los contribuyentes alcanzados por la determinación.

Este procedimiento ha sufrido modificaciones con la última reforma tributaria, principalmente en las sanciones que actualmente se imponen, agregándose nuevos motivos de multas y reduciéndose los días por los cuales puede aplicarse la sanción de clausura. Además, todas las sanciones podrán reducirse y hasta ser eximido de las mismas si se cumplen los parámetros establecidos para ello. También es de destacar, la novedosa instancia de acuerdo conclusivo voluntario propuesta por A.F.I.P. en los casos que establece la Ley, como una de las modificaciones más interesantes, tendientes a agilizar y reducir las etapas procesales.

El procedimiento de Determinación de Oficio es para la A.F.I.P. un gran aliado a la hora de detectar evasiones impositivas por parte de los contribuyentes, pero debe ser realizado bajo el marco de las garantías constitucionales establecidas en nuestra Constitución Nacional y de la Ley a fin de no vulnerar los derechos de ningún sujeto.

Así, mediante todo lo expresado anteriormente, se pretende con la investigación poder llevar un conocimiento actualizado de este procedimiento, haciendo hincapié en la parte que como profesionales nos corresponde a la hora de defender a nuestros clientes, pero más importante al momento de cumplir con las obligaciones fiscales en forma oportuna y conforme a la legislación vigente, para así poder evitar incurrir en la determinación, multas y actualizaciones que acarrea tal incumplimiento.

La importancia radica en ocuparse, para así evitar preocuparse por todo lo que conlleva una Determinación de oficio.

## BIBLIOGRAFÍA

- Administración Federal de Ingresos Públicos (2.017). *Sistema Tributario Argentino: Legislación y Administración Tributaria*. Buenos Aires: Oficina Institucional Administración Federal de Ingresos Públicos.
- Administración Federal de Ingresos Públicos (2.018) ¿Cuál es el procedimiento de la Determinación de Oficio? Recuperado el 05 de Junio de 2.019 de [https://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas\\_detalle.aspx?id=22704174](https://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas_detalle.aspx?id=22704174).
- ATALIBA, Gerardo. 6° Edición (2.011) *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Buenos Aires. Editorial Legis.
- CELDEIRO, Ernesto. 3° Edición (1.995). *Cuadernos de procedimiento tributario*. Buenos Aires. Editorial Errepar.
- DIAZ, SILEIRO, Horario D., VELJANOVICH, Rodolfo y BERGROTH, Leonardo. (1.993). *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires. Editorial Macchi.
- FERNANDEZ, Oscar A., (2.009). *Principios fundamentales para aplicar sanciones penales*. Buenos Aires: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Recuperado el 06 de Junio de 2.019, de [http://facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/informes\\_del\\_cecyt/area\\_tributaria\\_informe\\_11.pdf](http://facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/informes_del_cecyt/area_tributaria_informe_11.pdf)
- FOURANGE, Giuliani y NAVARRINE, Camila. 6° Edición. (1.995). *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires. Editorial De Palma.
- GARCÍA VIZCAINO, Catalina. 3° Edición (2017) *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Abeledo. Perrot.
- JARACH, Dino. (1.983) *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires. Editorial Cangallo.
- MÁRQUEZ, Analía Soledad. (2.015, Julio). Scielo Uruguay. Montevideo, Uruguay. Recuperado el 05 de junio de 2.019 de

[http://www.scielo.edu.uy/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2301-06652015000200006&lng=es&nrm=iso&tlng=es](http://www.scielo.edu.uy/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2301-06652015000200006&lng=es&nrm=iso&tlng=es).

- Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 (1.932)
- Ley de Procedimiento Administrativo N° 19.549 (1.972)
- Ley de Lealtad Comercial N° 25.954 (2.004)
- Ley de Reforma Tributaria N° 27.430 (2.017).
- Decreto 618/1997.
- Resolución General A.F.I.P 4130/2017.
- SPISSO, Rodolfo R. (2.014). *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*. Tomo I. Buenos Aires. Editorial Abeledo Perrot.
- STERENBERG, Alfredo Ricardo. (2.000) *Derecho y Procedimiento Tributario. Esquemas. Lecciones. Cuestionarios*. Buenos Aires. Editorial Errepar.
- VOLMAN, Mario y Otros. (2.005) *Régimen Tributario*. Buenos Aires. Editorial La Ley.