

**BREVES NOTAS SOBRE EL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO  
DE OFICIO EN SU FAZ DINÁMICA**

**DR. FOLCO, CARLOS M.**

**I.- Deslinde conceptual entre régimen y método determinativo**

Permitásenos "ab initio" clarificar que en nuestra concepción doctrinaria, nos es dable distinguir nitidamente los conceptos de "régimen determinativo" y "método determinativo", toda vez que el primero resulta abarcativo de este último.

En este sentido, Cesar Albiñana ha ponderado que para cifrar la base imponible ha de seguirse un régimen jurídico (principios de legalidad y seguridad jurídica) que, a su vez, establece un método (aspecto material) y un procedimiento (aspecto formal) al expresado fin.

Etimológicamente, el vocablo "régimen" (del latín *régimen*) significa el conjunto de normas que gobiernan o rigen una cosa o una actividad.

Lo jurídico implica la elevación a tal categoría de los métodos determinativos, entendidos éstos como un conjunto de operaciones que permite pasar de la base imponible abstractamente definida por la ley reguladora de un tributo a la base concreta e individual (Génova Galván), o sea, considerarlos como instrumentos técnicos que permiten el tránsito de la base normativa a la base fáctica (Sainz de Bujanda).

A partir de esta precisión, advertimos que la "juridificación" alcanza métodos disimiles, esto es, herramientas jurídicas utilizables en la cuantificación del elemento material del hecho generador de la obligación tributaria:

- a) Método directo; a través del cual se llega al conocimiento pretendido accediendo a datos e informes manifestados en la complejión de la base, con entidad suficiente para permitir su real valoración;
- b) Método presuntivo o indiciario; contrariamente al anterior, la cantidad resulta estimada a través de índices, presunciones legales, ficciones, etc.
- c) Método mixto; concurren los dos métodos precedentemente expuestos, por cuanto si bien se aplican ciertas presunciones legales, no se desechan en absoluto los documentos o registros contables fidedignas del contribuyente.

**II.- Elementos cuantificadores de la obligación tributaria**

Sabido es que una vez perfeccionado o configurado en el mundo fenoménico el hecho imponible, esto es, la realidad económica normativizada al decir de Eusebio González, nace la obligación tributaria.

Esta obligación necesariamente debe ser cuantificada. A tal fin adquieren suma relevancia los conceptos de base imponible y alícuota aplicable.

La Ley General Tributaria<sup>1</sup> en su artículo 50 brinda un concepto legal de base imponible, definiéndola como aquella magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

Por su parte, la cuota es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica sobre la base liquidable, es decir, una vez practicada en la base imponible las deducciones (generales y especiales) admitidas por la ley del gravamen, a efectos de obtener la cuota íntegra.

En nuestro país, ante la carencia al fin de una codificación tributaria, no existe una calificación genérica de "base imponible" y "alícuota", estando ello particularmente legislado en las respectivas leyes de los impuestos.

---

<sup>1</sup> Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, B.O.E. 18/12/2003.

El Tribunal Fiscal ha señalado que la materia imponible y su medición en términos legales, dará como resultado la "base imponible" sobre la que procederá el último acto del proceso de determinación que es la liquidación.

### III.- Las declaraciones tributarias

Sentado ello, digamos que el artículo 11 de la Ley de Procedimiento Tributario dispone que la determinación y percepción de los gravámenes se efectúe "...sobre la base..." de declaraciones juradas que deben presentar los contribuyentes y/o responsables, modalidad doctrinariamente denominada "autodeterminación".

Hasta aquí nuestra primer cuestión previa y su lógico corolario: la presentación de las "declaraciones juradas" resulta un acto debido, toda vez que dicha obligación viene impuesta por el aludido artículo del texto procedimental.

No obstante, nadie duda lo poco feliz la expresión "...sobre la base..." en cuanto el texto legal pareciera en una primer lectura, reconocerle carácter constitutivo a la declaración tributaria promoviendo equívocos al respecto, toda vez que dicha cuestión corresponde rechazarla de plano.

Pero si de desaciertos se trata, no le va en zaga la inconveniencia del anacrónico ritualismo de formular la declaración tributaria bajo "declaración jurada", aspecto este que hemos tratado con anterioridad y allí nos remitimos.<sup>3</sup>

La autodeterminación (autolançamento en la terminología brasilera) reposa en la confianza legítima que el Estado deposita en los sujetos obligados, de que observan en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias formales y materiales, cumpliendo así con el constitucional deber de contribuir al sostenimiento del gasto público conforme su capacidad económica.

Ello así, trae como consecuencia inmediata a una gestión administrativa del tributo cimentada en la buena fe del Fisco, obligado a apoyar y asistir a quienes exteriorizan su voluntad de cumplir las disposiciones legales tributarias.

Pondremos el acento sobre los deberes formales, entre los cuales el más extendido resulta ser la declaración tributaria, es decir, el rito vinculante entre la Administración y el contribuyente.

Sammartino<sup>4</sup> plantea que la declaración consiste en una comunicación formal, con efectos predeterminados por ley, de datos o elecciones relevantes para la aplicación de las normas tributarias.

### IV.- El rol supletorio de la Administración tributaria

No todos los contribuyentes y responsables dan cabal cumplimiento en forma espontánea a sus obligaciones fiscales, por lo cual el legislador ha reservado para la Administración tributaria en el Art. 16 del referido cuerpo normativo, la facultad de impugnar sus declaraciones tributarias y corregir la materia imponible declarada o en su caso, determinarla cuando estos no haya presentado dichas declaraciones.

Esta facultad encuentra su cauce procedimental en el denominado "Procedimiento de Determinación de Oficio", mediante el cual el Organismo Fiscal previa vista al contribuyente, establece la materia imponible e intima el impuesto resultante sin perjuicio de aplicar, en su caso, las sanciones que pudieran corresponder, sujeto ello claro esta, al ulterior control judicial.

A tal fin, la ley de rito fiscal instituye dos vías metodológicas, de amplia recepción en el derecho comparado:

- a) En forma directa o determinación de oficio "strictu sensu" (base cierta), esto es, por conocimiento cierto de la materia imponible, cuando la Administración ejerce tal potestad con certeza de la magnitud de la materia imponible, basada en la ponderación integral de la verdadera situación real del contribuyente.
- b) "Estimación de Oficio" (base presunta) en donde la base imponible se establece conforme el régimen de presunciones enunciadas en la Ley de Procedimiento Tributario. En otras palabras, la ponderación individual aparece desplazada por la aplicación Vg. de coeficientes o promedios generales.

<sup>2</sup> TFN, Sala B, "Grúas GUT SRL", 09/05/1997.

<sup>3</sup> Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, "Procedimiento Tributario - Ley N° 11.683 – Decreto 618/97", 2ª Edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2004.

<sup>4</sup> Sanmartino, Salvatore, "La declaración del impuesto", en Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci, Ed. Temis SA, Bogotá-Colombia, 2001, Pág. 314.

La norma fija un orden de inalterable prelación lógica y cronológica, entendiendo la jurisprudencia<sup>5</sup> que sólo cuando el Fisco no disponga de los elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible, por ausencia, insuficiencia o descalificación fundada de aquellos, se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación.

En este sentido, es menester recordar también otros aleccionadores fallos del Tribunal Fiscal,<sup>6</sup> en cuanto resaltan que el órgano fiscal no puede recurrir al sistema de determinación presunta para fundamentar la invalidez de las declaraciones juradas del contribuyente, sino proceder exactamente a la inversa, es decir, la impugnación de las DD.JJ. del contribuyente en base a la falta de sustentación jurídica de los elementos en los que la misma se base y a la falta de elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria, son las condiciones para abrir el camino de la determinación de oficio sobre base presunta.

Además de los supuestos de falta de presentación de declaraciones tributarias o cuando estas resulten impugnables por ser falsas o inexactas, la sustanciación del procedimiento determinativo procede también en otros casos, los que se encuentran enumerados por las leyes respectivas, a saber:

1. Responsabilidad solidaria. Frente a la pretensión del Fisco de efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8° de la ley de procedimiento tributario, en su texto según Ley N° 25.795, aun cuando el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible al contribuyente incumplidor.

El propio texto legal expresamente configura a título represivo en su artículo 8° la responsabilidad personal y solidaria de los sujetos enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6° para el caso de que los contribuyentes deudores incumplieren la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo legalmente previsto en el segundo párrafo del artículo 17 de la referida ley.

Ello permite que los responsables ejerzan su derecho de defensa, de raigambre constitucional, ofreciéndoles la posibilidad de alegar y probar en su caso, la concurrencia de causales exculpatorias, toda vez que la mentada responsabilidad no es de carácter objetivo sino subjetiva, es decir, no se debe al hecho de ser director, gerente o representante de una sociedad, sino que está inexorablemente condicionada a que un hecho u omisión de su parte haya motivado el incumplimiento tributario del contribuyente deudor, es decir, que le sea atribuible al menos a título de culpa.

Finalmente, digamos que la norma citada también contempla ciertos casos específicos en sus restantes siete incisos, tales como el caso de los síndicos de concursos y quiebras; agentes de retención; sucesores de empresas; terceros cómplices en evasión fiscal; cedentes de créditos tributarios; integrantes de una unión transitoria de empresas (UTE) o agrupamiento de colaboración empresaria (ACE) y contribuyentes receptores de facturas o documentos apócrifos o no autorizados, cuya adecuación estuviesen obligados a constatar.

2. Liquidaciones Administrativas. La ley de rito fiscal ordena que si la disconformidad del contribuyente respecto de las liquidaciones practicadas por la AFIP con arreglo al último párrafo del artículo 11 está referida a cuestiones conceptuales, deberá resolverse a través de la determinación de oficio.

3. Prejudicialidad administrativa atenuada en el campo penal tributario. La previa determinación de oficio de la deuda tributaria se encuentra estipulada en el artículo 18 de la Ley N° 24.769 (Ley Penal Tributaria y Previsional) como condicionante de la denuncia penal.

Además, este procedimiento determina la configuración de la condición objetiva de punibilidad, es decir, si la evasión supera los umbrales cuantitativos requeridos a efectos de tornar punible la conducta defraudatoria.

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

4. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo). El artículo 27 inciso e) de la Ley N° 25.865 requiere la aplicación del procedimiento previsto en el artículo 16 y siguientes de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) a fin de la exclusión de oficio de los contribuyentes adheridos a dicho régimen, como también para la determinación de los tributos adeudados a los respectivos regímenes generales.

#### **V.- Liquidación y actuación inspectora**

El texto legal establece que las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquellos, reservando tal incumbencia a los funcionarios que ejercen las atribuciones de "jueces administrativos" referidas en los artículos 9°, punto 1, inciso b) y 10 del Decreto N° 618/97.

<sup>5</sup> Cfr. T.F.N., "Beraja, Alberto David", 25/02/1998.

<sup>6</sup> Cfr. TFN, Sala D, "Oyhamburu Pedro A. Y Omar Quiroga SH", 07/08/1987, entre otros varios.

Desde antaño, nuestro máximo tribunal<sup>7</sup> ha sostenido que la presentación del contribuyente y la actuación de un inspector oficial no constituyen actos definitivos que el Poder Ejecutivo no pueda revocar por sí mismo, porque no existe cosa juzgada y consiguientemente, no hay ningún derecho adquirido en propiedad ni existe lesión alguna a las garantías constitucionales.

Es de hacer notar que la fiscalización tributaria precisamente encuentra una relevante fase procedimental – paradójicamente no legislada - en la notificación al inspeccionado de la denominada “prevista” que si bien no se encuentra expreso acomodo en la ley de rito fiscal, proyecta importantes efectos jurídicos toda vez que implica el acto primario de cuantificación del crédito fiscal según el criterio de la inspección actuante, emplazando al contribuyente para conformar el ajuste proyectado y otorgando como beneficio una sustancial reducción de multas, bajo ciertas condiciones.

Por tanto, la praxis ha instituido una "conformidad" anterior al procedimiento determinativo, cimentada en una comunicación de liquidaciones al contribuyente y la aceptación de éste exteriorizada con anterioridad a la vista del artículo 17 de la ley de rito.

No obstante, queda visto que el legislador ha privado a tales liquidaciones de efectos determinativos para la Administración tributaria.

## **VI. - Aspectos nucleares del procedimiento determinativo**

### **a) Procedimiento reglado;**

La actuación de la Administración, por imperio del principio de legalidad, debe ser absolutamente reglada y no discrecional, por tanto el procedimiento administrativo como el acto final de determinación deberán conducirse dentro de las normas legalmente establecidas, como se ha recomendado en relevantes foros internacionales.<sup>8</sup>

Ello implica el apego irrestricto de la administración de la Administración a las respectivas pautas legales, so pena de nulidad, como también la posibilidad que el contribuyente conozca en todo momento las actuaciones practicadas, comprobando de *"motus proprio"* la regularidad de las mismas en cuanto a su adecuación al marco legal aplicable.

El plexo normativo reviste cierta complejidad, ya que resultan de aplicación la Ley N° 11.683 (t.o.en 1998 y sus modificaciones); el DRLPT; la Ley N° 19.549; DRLPA; CPCCN y en su caso, el CPPN, a lo cual debe adicionarse un fárrago de Resoluciones Generales, todo ello claro está, invariablemente subordinado a las mandas de nuestra Constitución Nacional.

### **b) Naturaleza jurídica;**

La doctrina ha planteado y discutido largamente, la naturaleza jurídica de la determinación de oficio.

Para una tesis, reviste carácter administrativo, esto es al decir de Valdés Costa,<sup>9</sup> un acto administrativo que tiene por objeto declarar la existencia y la cuantía de un crédito tributario o su inexistencia.

Por el contrario, un importante sector que abreva en la sapiencia del maestro Dino Jarach, le adjudica a la misma carácter sustancialmente jurisdiccional, considerando además que solo falta el requisito formal principal de la jurisdicción, esto es, la independencia del órgano jurisdiccional.

El propio Jarach, en virtud de las críticas doctrinales a tal postura, se ocupó de dejar en claro a través de varios artículos que, más allá de la certeza que exhiba la misma, el derecho comparado ha ido creando un verdadero contradictorio entre los órganos administrativos y los contribuyentes o responsables, en el cual el juez administrativo tiene una jerarquía y una posición de superioridad sobre las partes en la decisión que constituye la determinación tributaria.

El Tribunal Fiscal<sup>10</sup> se ha enrolado entre los sostenedores del acto jurisdiccional, al afirmar que la determinación de oficio es un acto objetivamente jurisdiccional, de indudable índole perinormativa (esto es, viable para la hipótesis de funcionamiento anómalo de la endonorma tributaria) por la cual la administración reemplaza o rectifica la declaración del contribuyente, cuantifica su deuda y constituye por sí un título abstracto que, en su momento, permitirá el cobro del crédito pertinente.

Esta tesis ha sido sometida a severos juicios críticos, a cuya lectura nos remitimos.<sup>11</sup>

<sup>7</sup> CSJN, “Calise, Francisco”, 27/11/1950.

<sup>8</sup> ILDT, XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Montevideo, Uruguay, 1996.

<sup>9</sup> Citado por Díaz Sieiro, Horacio, Veljanovich, Rodolfo Diego y Bergroth, Leonardo, “Procedimiento Tributario”, Ed. Macchi, 1993.

<sup>10</sup> T.F.N., “Huaco S.A.”; 30/04/2001.

<sup>11</sup> Cfr. Valdés Costa, Ramón, “Instituciones de Derecho Tributario”, Ed. Depalma, Bs.As., 1992.

Baste aquí decir por nuestra parte que todo juzgamiento que se precie de jurisdiccional deberá insoslayablemente emanar de un Órgano objetivamente independiente y subjetivamente imparcial,<sup>12</sup> garantías éstas que integran la noción de debido proceso (Artículo 18 de nuestra constitución Nacional), por lo cual no cabe hablar en la especie de “funciones jurisdiccionales” sino en rigor de funciones análogas a las jurisdiccionales que no trasponen el umbral de lo administrativo.

#### **c) Valor de la determinación;**

Tampoco existe consenso doctrinal sobre el valor de la determinación de oficio.

Por una parte, se le reconocen efectos constitutivos (partiendo del “accertamento” en Italia, por esos lares predicen tal tesitura entre otros, Ingrosso, Griziotti, Zotta, Berliri y Rotondi), por lo cual, solamente resultará constituida y consecuentemente exigible, a posteriori del acto administrativo de determinación, en mérito a que recién entonces la deuda adquiere liquidez.

En otras palabras, si bien la ley prevé los presupuestos de hecho, para quienes se enrolan en esta tesitura, se requiere un acto de la Administración tributaria que constituya la obligación, su monto y el saldo de impuesto a ingresar, en su caso.

La postura antagónica, receptada por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, reconoce a la determinación sólo efectos declarativos,<sup>13</sup> esto es, la obligación tributaria no existe por haberse determinado el tributo sino por haberse producido el hecho generador.

En la doctrina internacional, encontramos como sostenedores de tal tesitura a Blumenstein en Suiza, De la Garza en México y Gianinni en Italia.

Es claro que la determinación tiene carácter declarativo, solo reconoce y cuantifica el tributo, pero no lo crea, existiendo este con anterioridad y resultando al fin, absolutamente independiente de cualquier acción operativa de la Administración tributaria.

Como enseñara Giuliani Fonrouge, la obligación tributaria nace al producirse el presupuesto material asumido por la ley como determinante de la sujeción al gravamen, y tanto el deber de satisfacerla como el correlativo derecho a exigirla, no pueden estar condicionados a ningún acto sustancial posterior, bastando al efecto que transcurran los términos o fechas señalados con carácter general por las leyes y los reglamentos.

Por tanto, nuestra concepción proyecta importantes efectos sobre el aspecto temporal del hecho imponible, en la medida que resultarán aplicables las normas en vigor al momento de configurarse el mismo.

Ello trae aparejado que cualquier reforma o enmienda posterior a ese momento, pero aun anterior al plazo general para efectuar la determinación, resultan inoponibles al contribuyente.

#### **d) Clasificación de los procedimientos determinativos;**

En general, las legislaciones tributarias de toda latinoamericana, adoptan una clasificación tripartita de los procedimientos determinativos, siguiendo los postulados que en su momento explicitara Giannini.

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

Claramente ha señalado en sus obras el Profesor Vicente Oscar Díaz que la determinación de oficio denota un procedimiento que se mueve de una situación de incertidumbre hacia una situación de certeza, es decir, el fenómeno de la determinación siempre debe resguardar el conocimiento de un hecho.

Ese camino, realizado en forma directa y por conocimiento cierto de la materia imponible, quebrantos o saldos a favor del contribuyente, conduce a resultados certeros y exactos.

Ahora bien, cuando la Administración se encuentra impedida de tal proceder por inexistencia de pruebas suficientemente “representativas” de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través

<sup>12</sup> Entre las garantías judiciales, el Pacto de San José de Costa Rica estipula en su artículo 8º, inciso 1) que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”

<sup>13</sup> Cfr. TFN, Sala A, “Cía. Embotelladora Argentina SAIC”, 14/03/1986.

de libros y demás documentación de manera subsidiaria y con carácter excepcional, deberá proceder a estimar de oficio la materia imponible, arribando al máximo grado de probabilidad posible.

El Tribunal Fiscal<sup>14</sup> tiene dicho que la ley establece una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto es cierto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible; de suyo que, no puede negarse que si la ley establece seguras reglas de valoración, podría obtenerse por este camino tanta certeza como en la llamada determinación directa.

Efectivamente, el régimen de presunciones se encuentra regulado en la Ley N° 11.683, tema que habremos de reseñar con posterioridad.

Baste aquí decir que la estimación de oficio ha de ser considerada la "última ratio fisci" (Hensel), encontrándose prevista en el derecho comparado (España, "estimación indirecta"; Italia "accertamento sintético"; Alemania "Schätzung").

El común denominador observado en todas ellas consiste en un tratamiento beneficioso a la Administración Tributaria aminorando las reglas sobre la carga objetiva de la prueba, mas allá de la imprecisión técnica que tal concepto merece en la actividad administrativa.

Ello ha llevado a que en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILDIT), se incluyera como recomendación que no resulta admisible al efecto la utilización de presunciones legales absolutas o de ficciones legales, mientras que la aplicación de las hipótesis legales que habiliten a la Administración a prescindir de la determinación sobre "base cierta", y las presunciones legales que se apliquen en el proceso de determinación sobre "base presunta" o sobre "base mixta", deben quedar sujetas a la prueba en contrario, la cual no debe tener limitaciones, debiendo darse al administrado la posibilidad de impugnar los resultados de la determinación practicada sobre "base presunta" o sobre "base mixta" probando, ya sea la realidad de los hechos para fijar la obligación tributaria sobre "base cierta", o que las presunciones establecidas no se ajustan a la ley tributaria material que regula el tributo o que simplemente resultan inadecuadas al caso concreto.

Por último, digamos que las presunciones sólo resultan hábiles como fundamentos de la determinación de la materia imponible, pero no pueden ser trasladadas sin más al campo penal tributario, dado que lesionarían el principio de la responsabilidad subjetiva en esta materia.

#### **e) La regulación en la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).**

El citado artículo 17 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998, precisa que el procedimiento se iniciará con lo que técnicamente se ha denominado "vista", acto administrativo preparatorio que debe diferenciarse nitidamente de la "vista" contemplada en el Artículo 38 del DRLPA,<sup>15</sup> toda vez que ésta última consiste en el acceso al expediente durante la tramitación del mismo, excepto aquellos declarados reservados o secretos.

Por su parte, la vista del Art. 17 es un acto preparatorio, habiendo señalado el Tribunal Fiscal<sup>16</sup> que por un lado marca la finalización de la actividad inspectora sobre aspectos que son objeto de impugnación y por el otro, el inicio y desarrollo a partir de ese mismo momento de la función determinativa que se moverá por un cauce reglado y ejercerá el juez administrativo.

Precisamente, el Juez Administrativo conferirá vista a través de una Resolución, proporcionando un detallado fundamento de las impugnaciones o cargos que se le formulan al contribuyente o responsable, de manera tal que se tutela el derecho de defensa previsto en nuestra Constitución Nacional.

Pero además, debe integrarse con el conjunto de la documental administrativa labrada y colectada por la actuación inspectora, toda vez que posibilita al contribuyente la toma de conocimiento "in totum" de las mismas a fin de su detenida evaluación.

Hutchinson<sup>17</sup> entiende que la "vista" tiene el sentido de "acceso" al expediente, haciendo notar luego - con cita de jurisprudencia aplicable - que se designa con esta expresión la leal información del interesado de las actuaciones que puedan afectarlo, yendo más allá de la mera posibilidad de formular alegaciones, en la medida

---

<sup>14</sup> TFN, Sala A, "Galliano, Víctor 25/10/2001.

<sup>15</sup> Los administrados gozan del derecho a pedir vista de las actuaciones, vigorizando el derecho de defensa en juicio. El Art. 76 del referido Decreto, aplicable supletoriamente en virtud de lo prescripto por el art. 116 de la ley 11.683, dispone una suspensión automática del plazo para recurrir ante el mero pedido de vista, más allá de la que correspondería si se otorgase la misma.

<sup>16</sup> TFN, Sala B, "Alfader SRL", 08/05/1997.

<sup>17</sup> Hutchinson, Tomas, "Régimen de Procedimientos Administrativos", Ed. Astrea, 7ª Edición, Buenos Aires, 2003, Pág. 284.

que pretende facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente y permitirle realizar una defensa eficaz.

Estas diligencias encuentran su cauce legal en los principios y normas propias del derecho procesal, corporizados en el Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación, cuya aplicación supletoria surge del artículo 116 del texto procedimental tributario.

Es menester aclarar que nada obsta para que el Fisco confiera una vista complementaria o aclaratoria de una anterior, en cuanto se oriente al aseguramiento del dictado de una resolución fundada.

La jurisprudencia<sup>18</sup> ha convalidado esta facultad rechazando planteos de nulidad que implicarían afirmar la existencia de una suerte de “prelusión” no dispuesta en modo alguno por la ley 11.683 para esta etapa del procedimiento de determinación, poniendo además de resalto que los actos que realiza la Administración para arribar a la determinación de oficio no son definitivos, sino de mero trámite y conducentes a tal fin.

El plazo otorgado de 15 días a fin de que el contribuyente formule por escrito su descargo y presente u ofrezca las pruebas que hagan a su derecho, reviste la calidad de ser fatal o perentorio y prorrogable.

La perentoriedad refiere a los efectos de su vencimiento, en cuanto implica que una vez que el mismo ha operado, opera automáticamente la caducidad del derecho procesal de realizar el descargo.

Por su parte, la ampliación del mismo “...por otro lapso igual...” materializa su carácter de prorrogable, bien que limitado ello a una “...única vez...”.

El referido plazo deberá contarse siguiendo la regla general del artículo 4° de la Ley de rito fiscal, esto es, por días hábiles administrativos.

La prórroga deberá ser solicitada por el contribuyente y/o responsable con antelación al vencimiento del plazo legal, pesando entonces sobre el juez administrativo, la obligatoriedad de expedirse antes que opere el decaimiento derivado de la perentoriedad mismo.

A criterio de calificada doctrina, la providencia denegatoria de la prórroga para contestar la vista no es susceptible de recurso alguno, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 80 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos, en cuanto establece que las medidas preparatorias de decisiones administrativas no son recurribles.

Una tesis minoritaria entiende que resulta viable el recurso del Art. 22 de la Ley N° 19.549 (Ley de Procedimientos Administrativos), postura que debe rechazarse sin mayor análisis por la naturaleza del remedio procesal en cuestión (excepcional) y el tipo de acto administrativo contra los cuales procede (acto firme).

Otro sector considera factible interponer el recurso de reconsideración del Art.84 y ante su denegatoria, el jerárquico del Art. 89 del Decreto N° 1759/72, Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos. Ambos proceden contra actos definitivos y además, en el segundo caso, contra aquel que impida totalmente la tramitación del reclamo o pretensión del administrado.

Pues bien, en este punto adelantamos nuestra opinión, señalando que procede el remedio procesal del Art. 238 del CPCCN,<sup>19</sup> es decir, el recurso de reposición, por entender que reviste una mayor idoneidad contra las providencias simples, es decir, aquellas que solo tienden, sin sustanciación, al desarrollo del proceso u ordenan actos de mera ejecución, conforme reza el Art. 160 del citado Código.

La pretendida irrecurribilidad en esta instancia implicaría la imposibilidad de cualquier articulación con posterioridad a la denegatoria, privando a la propia Administración de poder corregir errores cometidos.

Entendemos que por vía interpretativa se ha hecho un dogma de la “irrecurribilidad”, sin más razón aparente que evitar demoras excesivas y fútiles en el procedimiento, aun cuando ello violente los derechos y garantías del contribuyente.

Y hablamos de razón aparente porque en realidad, frente a meras dilaciones, la solución legal se encuentra en el Artículo 239, 2° párrafo, que autoriza al Juzgador al rechazo “in limine” cuando el recurso fuese “manifiestamente inadmisibles”.

Por lo demás, la propia jurisprudencia de nuestro máximo tribunal ha ampliado los casos susceptibles de reposición, afirmando que si bien las sentencias del alto tribunal no son susceptibles de reposición, tal principio reconoce excepciones en supuestos en los que se ha cometido un error de carácter extraordinario que

---

<sup>18</sup> TFN, Sala C, “Editorial Perfil S.A.”, 10/08/2000.

<sup>19</sup> Art. 238, CPCCN: “El recurso de reposición procederá únicamente contra las providencias simples, causen o no gravamen irreparable, a fin de que el juez o tribunal que las haya dictado las revoque por contrario imperio”.

justifica dejar sin efecto lo resuelto,<sup>20</sup> admitiendo expresamente con posterioridad que si bien las sentencias definitivas e interlocutorias no son susceptibles de ser modificadas esta vía del recursiva (artículo 238 y 160 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), ello no obsta a que tal criterio ceda ante circunstancias estrictamente excepcionales.<sup>21</sup>

Entendemos que la Administración tributaria no es un Organismo para la ciega persecución y condena de contribuyentes o responsables, sino que su accionar debe orientarse en todo momento hacia la verdad material, tarea en la cual los particulares deberán coadyuvar en toda instancia, siendo una de ellas, la recursiva.

Finalmente, digamos que este recurso –inveteradamente rechazado por la AFIP- deberá formularse por escrito dentro del plazo de tres (3) días de notificada la providencia atacada.

## **VII.- Régimen jurídico de la prueba**

Comenzamos haciendo explícita nuestra postura de que en sede Administrativa no se realiza una auténtica actividad probatoria sino de “comprobación”, por lo cual, tan solo impropriadamente cabe hablar de prueba en este estadio procedimental.

Ello por cuanto la prueba (del latín *probo*, bueno, honesto y *probandum*, recomendar, aprobar, experimentar, patentizar, hacer fe) es susceptible de comprobación y contradicción, lo cual tiene lugar en el proceso jurisdiccional de conformidad con la ley, para producir convencimiento en el juez, quien debe reunir las condiciones de imparcialidad e independencia.

Fraga Pittaluga<sup>22</sup> resalta que la prueba constituye una actividad procesal dirigida a la aportación al proceso de datos lógicos convincentes respecto a su exactitud y certeza, es decir, se trata de una actividad procesal impulsada por las partes o incluso por el Tribunal, orientada a la obtención del conocimiento del juzgador acerca de la concordancia con lo realmente acaecido de las afirmaciones fácticas realizadas por las partes e inclusive, por el propio órgano judicial, que integran el objeto del proceso, o a lograr su fijación en la premisa menor de la sentencia.

Para analizar el tema de la prueba, corresponde distinguir diversos rubros, esto es, el objeto de la prueba (*thema, probandum*); la carga de la prueba (*onus probandi*); procedimiento probatorio; los medios de prueba y los sistemas consignados en la legislación para que los juzgadores aprecien o determinen el valor de las pruebas practicadas (sistemas de valoración de la prueba), remitiéndonos a las valiosas obras doctrinales de la materia.

El derecho a la prueba del cual goza el contribuyente tiene raigambre constitucional en cuanto nuestra carta magna en su artículo 18 consagra el debido proceso, que comprende entre otros, el derecho a ofrecer y producir prueba.

Albiñana<sup>23</sup> pone de manifiesto que la doctrina científica niega hablar en sentido de la carga de prueba dentro de la actividad administrativa, en cuanto compete a la Administración la búsqueda de la verdad material, aunque el contribuyente no haya probado sus alegaciones, entendiéndose que la pertenencia de la Administración al moderno Estado de Derecho exige de ella el máximo esfuerzo probatorio.

En nuestro país, el procedimiento probatorio y demás requisitos, en el campo administrativo se encuentra regulado por el Decreto N° 1759/72, Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos.

Al respecto, digamos que la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de la prueba ofrecida por el contribuyente o responsable, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 35 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario, su se regirán por las normas contenidas en el Título VI del referido Decreto en aquellos aspectos no reglados por la ley tributaria y el reglamento, no admitiéndose el alegato previsto en el artículo 60 del aludido decreto.

Naturalmente, parece innecesario advertir que resultan admisibles los diversos medios probatorios por todos conocidos (prueba informativa, testimonial, pericial, documental y otros medios).<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup> CSJN, “Hutt, Gregorio José y otros c/ Sein y Cía. S.A.I.C. s/ diferencias salariales - restitución de categorías”, 31/10/2002.

<sup>21</sup> CSJN, “Instituto Argentino de Riñón y Transplante S.A. c/ Santa Cruz, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, 03/12/2002.

<sup>22</sup> Fraga Pittaluga, Luis, “Algunas notas sobre la prueba en el proceso administrativo”, en revista de Derecho Administrativo N° 3, Mayo Agosto 1998, Ed. Sherwood.

<sup>23</sup> Albiñana, César, “La prueba en Derecho Fiscal. Impuestos sobre las Rentas”, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1958.

<sup>24</sup> Sobre la prueba confesional, véase nuestra obra “Procedimiento Tributario. Naturaleza y estructura”, Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2000.

La prueba a que se refiere el párrafo anterior deberá ser producida dentro del término de 30 (treinta) días posteriores al de la fecha de notificación del auto que las admitiera.

El referido plazo resulta prorrogable mediante resolución fundada por un lapso igual y por una sola vez.

Importante limitación sobre ofrecimiento de prueba establece el actual artículo 166 del texto procedimental, en cuanto establece que salvo en materia de sanciones, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiese sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa.

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

Finalmente, no resulta ocioso recordar que en el campo penal tributario, al correrse la "vista" del artículo 17, se configura la infracción de omisión de impuestos por falta de presentación de declaración jurada, criterio que el Fisco ha explicitado en la Instrucción General N° 19/92.

### **VIII. - Medidas para mejor proveer**

El artículo 35 (último párrafo) del Decreto Reglamentario N° 1397/79 faculta al juez administrativo para que, en cualquier momento del proceso, disponga las verificaciones, controles y demás pruebas que, como medidas para mejor proveer, considere necesarias para establecer la real situación de los hechos.

Ello condice con el imperativo de establecer la verdad material en este procedimiento, que debe culminar con el dictado de un acto administrativo regular que declare en grado de certeza, el derecho aplicable al caso concreto.

El Tribunal Fiscal de la Nación<sup>25</sup> tiene dicho que tales medidas tienden a esclarecer los hechos integrantes del "thema probandum" que restan en estado de incertidumbre o para averiguar la verdad material pero circunscribiéndose a los conceptos y periodos por los que se corrió la vista, entendiéndose que dichas medidas no pueden ser válidamente ordenadas en el procedimiento determinativo para completar o incluso generar el fundamento fáctico de una impugnación o cargo, porque de esta manera la Administración estaría en realidad retomando la función inspectora ya agotada en relación con los cargos por los que se dio vista.

### **IX. - La resolución determinativa**

Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el Juez Administrativo dictará resolución fundada, determinando de oficio la obligación tributaria, intimando, dentro de los 15 días hábiles lo adeudado en concepto de impuestos, intereses y multas.

La resolución determinativa deberá cumplir con los requisitos esenciales del acto administrativo, determinados por los artículos 7° y 8° de la Ley N° 19.549 (Procedimientos Administrativos).<sup>26</sup>

En las XVIII Jornadas del ILDT, se ha recomendado con el fin de asegurar el derecho a la defensa de los administrados, que los actos de determinación, tanto los efectuados sobre "base cierta" como sobre "base presunta" o sobre "base mixta", se deban formular debidamente motivados, siendo por lo tanto requisito fundamental para su validez que éstos precisen claramente todos los aspectos relativos al hecho gravado y a la obligación tributaria.

En estimaciones de oficio, la jurisprudencia<sup>27</sup> ha declarado que la falta de razonabilidad de los elementos utilizados para alcanzar la decisión administrativa constatada y declarada por el TFN, conlleva su nulidad por ausencia de un requisito esencial (Art. 7°, inc. b, LPA), insusceptible de ser subsanado en instancia jurisdiccional, toda vez que no puede subrogarse ese Órgano jurisdiccional en facultades propias de la DGI.

El juez administrativo no abogado, deberá solicitar dictamen jurídico previo del respectivo servicio jurídico, toda vez que el Artículo 10, "in fine" del Decreto 618/97 lo establece como requisito esencial del acto administrativo, cuando se decidan situaciones previstas en el artículo 9° inciso b) es decir, entre otras, ejercitar la función de juez administrativo en la determinación de oficio de la materia imponible y aplicación de multas.<sup>28</sup>

Este requisito esencial tiene por finalidad asegurar la juridicidad del acto administrativo de contenido tributario.

<sup>25</sup> TFN, Sala B, "Alfader SRL", 08/05/1997.

<sup>26</sup> Damos por sabido que los elementos esenciales del acto administrativo son competencia, casua, objeto, procedimientos, motivación y finalidad (Art. 7° LPA), a lo cual cabe adicionar la forma (Art. 8° LPA).

<sup>27</sup> CNFCA, Sala IV, "Helbling, Oscar L.", 28/09/1990.

<sup>28</sup> Cfr. Art. 5 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario.

El referido dictamen deberá ser emitido en función de asesoramiento de acuerdo a las circunstancias del caso, estableciendo la interpretación, alcance y significado de las normas aplicables.

Partiendo de tales premisas, nos es dable afirmar que las resoluciones determinativas dictadas por jueces administrativos no abogados sin dictamen previo, son nulas de nulidad absoluta.

Nuestros tribunales han señalado<sup>29</sup> que pueden ser revocadas de oficio por la AFIP-DGI aun estando en trámite contra las mismas un recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal de la Nación, toda vez que la invalidación de los actos persigue como fin ajustar la decisión administrativa a parámetros de legalidad en beneficio del administrado.

A su vez, por aplicación del Artículo 34 del Decreto 1397/79, el juez administrativo tiene la obligación de evaluar y expedirse en la resolución determinativa, sobre las alegaciones formuladas por escrito por el contribuyente en el curso de la verificación, tanto sobre cuestiones de hecho o de derecho, vinculadas a la determinación del impuesto.

Igual criterio rige en materia probatoria, debiendo expedirse entonces sobre el mérito de la prueba producida o bien las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida.

Inveterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación<sup>30</sup> ha declarado nula la resolución administrativa que no funda los motivos de acuerdo con los cuales se rechaza, como medio de prueba, la documental presentada por el recurrente para corroborar lo manifestado en su declaración jurada.

En la notificación de la resolución resulta aplicable el artículo 43 del decreto 1759/72, en cuanto dispone que en las notificaciones se transcribirán íntegramente los fundamentos y la parte dispositiva del acto objeto de notificación, excepto cuando se utilicen los edictos o la radiodifusión, añadiéndose que en las cédulas y oficios se podrá reemplazar la transcripción agregando una copia íntegra y autenticada de la resolución, dejándose constancia en el cuerpo de la cédula u oficio.

La jurisprudencia<sup>31</sup> tiene dicho que si no se demuestra que en la notificación respectiva se hubiesen cumplido los requisitos de la norma citada, no dejándose constancia alguna de que se hubiera agregado a las resoluciones del organismo recaudador los formularios en los que constaban los fundamentos de las determinaciones impositivas, esta ausencia de mención en el acta de acompañamiento de dichas planillas tornan ineficaz el acto que se pretende notificar.

Agrega el decisorio que no obsta a lo expuesto la circunstancia de que la actora hubiera podido conocer los cargos que se le formulaban al correrse la vista prevista en la ley 11.683, o que hubiera podido hacerlo al tomar conocimiento de las resoluciones apeladas si hubiera tomado la iniciativa de pedir vista de las actuaciones, "...por cuanto es obligación ineludible de la administración notificar las resoluciones que adopte contra los administrados y los fundamentos en los que se basa, pues de lo contrario se violaría el derecho a la defensa en juicio consagrado en nuestra Constitución Nacional...".

Finalmente, digamos que el artículo 19 del Decreto N° 1759/72 impone al administrado la carga de constituir un domicilio especial dentro del radio urbano en el que tiene asiento el organismo en el cual tramita el expediente, proyectando sus efectos sobre la validez de las notificaciones practicadas por la AFIP en virtud de su aplicación supletoria.

Así, el Tribunal Fiscal de la Nación<sup>32</sup> tiene dicho que la falta de notificación de la resolución que impuso la multa que se ejecuta en el domicilio constituido por la demandada al presentar el descargo en las actuaciones administrativas, resta eficacia a aquel acto administrativo y exigibilidad a la multa que aquella resolución le impuso.

#### **X.- Caducidad del procedimiento**

Las XVIII Jornadas del ILDT han resaltado la conveniencia que la ley, en virtud del principio de la seguridad jurídica, establezca un plazo dentro del cual la Administración deba dictar el acto de determinación luego de concluida la fiscalización.

Nuestro texto procedimental nada prevé al respecto.

En su defecto, a fin de evitar que los procedimientos se prolonguen irrazonablemente, ha instituido la sanción procesal de caducidad.

---

<sup>29</sup>

<sup>30</sup> Cfr. TFN, "Krys, Abraham M.", 11/09/1964; TFN, "Veglia, Bianchi y Rossotti SRL, 20/04/1976.

<sup>31</sup> CNACAF, Sala IV, "Argüelles Osacar ( 42874-I) contra D.G.I.", 11/10/2001.

<sup>32</sup> TFN, Sala C, "Tránsito Mendocino S.A. s/recurso de apelación- impuesto a las ganancias", 18/05/2001.

Díaz Sieiro<sup>33</sup> tiene dicho que la misma funciona como un modo anormal de terminar el proceso por haber transcurrido el tiempo establecido legalmente, sin actividad procesal idónea para impulsarlo hacia el final, siempre que no medie una causal de improcedencia o un óbice suspensivo.

A efectos de que opere la misma, el contribuyente o el responsable deberá requerir "pronto despacho" en caso de que el Juez Administrativo no dictare resolución determinativa y hubieran transcurrido 90 días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del plazo para hacerlo,.

Pasados 30 días de tal requerimiento, sin que la resolución fuese dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas.

El Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la AFIP, de lo que se dará conocimiento dentro del término de treinta días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la el Órgano recaudador, expresando las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno.

La autorización del titular del Órgano recaudador para iniciar una nueva determinación constituye un requisito procesal esencial, por lo cual, su inexistencia torna nula cualquier nueva resolución que al respecto se dictare.

En síntesis, queda visto que la caducidad del procedimiento no opera "ministerio legis" (automáticamente) por el solo transcurso del tiempo, sino que debe mediar expreso pedido de "pronto despacho" por parte del contribuyente instando al acto conclusivo, momento a partir del cual si transcurren el treinta días sin que se dicte por la Administración tributaria, opera dicha sanción procesal.

## **XI. - El Régimen de presunciones**

El régimen de presunciones se encuentra reglado por los Artículos 18 y 18.1 de la Ley de Procedimiento Tributario y los Artículos 15 a 17 de su Decreto Reglamentario N° 1397/79.

En este aspecto, hemos de practicar solo consideraciones generales, toda vez que por su importancia merece un detenido análisis, remitiéndonos por ello a lo explicitado con anterioridad,<sup>34</sup> máxime frente a la novísima reforma de la Ley N° 25.795.

Aquí solo diremos que "presunción" deriva del latín *praesumptio*, acción y efecto de presumir, sospechar, conjeturar.

Por su parte, "indicio" es la circunstancia o antecedente que autoriza a fundar una opinión sobre la existencia de un hecho;

La presunción es el resultado de un proceso mediante el cual, a partir de un hecho conocido, se infiere la existencia de otro hecho probable.

Pueden ser clasificadas en presunciones simples y presunciones legales.

En el primer caso, esto es, presunciones simples -conocidas también como humanas- resulta ser el juzgador y no la ley quien determina a partir de un hecho conocido la existencia o necesidad de otro desconocido que suele estar vinculado con el anterior.

Estas presunciones admiten prueba en contrario, tanto en lo referido a la existencia del "hecho-base", es decir el indicio, como de la relación entre éste y el hecho inferido.

Es claro que no constituyen auténticos "medios probatorios" en la medida que no producen convencimiento en el juzgador sino que resultan ser el propio convencimiento mismo de éste que así lo expresa.

A su vez, las presunciones legales son aquellas contenidas y reguladas en las normas jurídicas, esto es, la propia ley ante la comprobación de un hecho cierto (indicio), deriva la existencia de otro hecho "presunto", correlacionado normal o naturalmente con el presupuesto fáctico tomado como base.

Pueden clasificarse en presunciones absolutas o "iure et de iure" (no admiten prueba en contrario, excepto sobre el índice o hecho inherente) y presunciones relativas o "iuris tantum", que si admiten prueba en contrario.

Al respecto, nos es dable concluir que las presunciones legales tampoco constituyen verdaderos medios de prueba, sino que son la herramienta jurídica elegida por el legislador a efectos de invertir la carga de la prueba, esto es, el "onus probandi" o bien negarla para una parte.

<sup>33</sup> Díaz Sieiro, Horacio; Veljanovich, Rodolfo Diego y Bergroth, Leonardo; op.cit.

<sup>34</sup> Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, op.cit.

En este sentido, Planio<sup>35</sup> tiene dicho que las presunciones legales no constituyen medios de prueba propiamente dichos, sino una dispensa de prueba para una de las partes; en el caso de la presunción legal *iuris et de iure*, de una denegación de prueba para la otra.

Por último, deviene oportuno señalar que resulta de aplicación la “teoría de la concatenación razonable de las presunciones en la reconstrucción de la materia imponible en la determinación indiciaria”.

El Tribunal Fiscal de la Nación<sup>36</sup> tiene dicho que la base imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar fundada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente.

#### **XII.- La conformidad del contribuyente luego de corrida la vista**

El texto legal establece que no será necesario dictar resolución determinando de oficio, si antes de ese acto el responsable presta conformidad a las impugnaciones y/o cargos formulados, toda vez que dicha “conformidad” proyecta alcances análogos a los de un allanamiento a la pretensión fiscal sostenida por el juez administrativo en la “vista” del artículo 17 del texto procedimental.

Es decir, la referida conformidad producirá el cierre del procedimiento determinativo con sus consecuentes efectos de declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

La ley otorga en tal caso, el beneficio de una sustancial reducción de multas para el contribuyente infractor.

#### **XIII.- Efectos de la Determinación de Oficio**

En primer lugar, corresponde señalar que la resolución determinativa no tiene carácter de cosa juzgada administrativa,<sup>37</sup> quedando expedita para el contribuyente la vía de la repetición de impuestos por el tributo pagado a requerimiento del Órgano recaudador.

Sentado ello, corresponde señalar que el Artículo 19 establece que si la determinación de oficio resultara inferior a la realidad, quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones legalmente previstas.

A su vez, resulta de aplicación el principio de estabilidad del acto administrativo, que rige a favor de los administrados.

El artículo 19 del texto procedimental establece que la resolución determinativa una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos:

- a) Cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior.
- b) Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros).

El error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los elementos base, necesariamente debe provenir de los particulares, ya que como acertadamente ha sostenido el Tribunal Fiscal en la ya citada causa “Confecat SA”, si el mismo proviene de la administración, sólo es imputable a ella y no permite volver sobre la determinación firme de forma de agravar la situación del sujeto pasivo de la obligación fiscal.

En referencia a la descripta norma legal, desde antaño la jurisprudencia<sup>38</sup> ha señalado que tiene por objeto proteger al contribuyente dando estabilidad a las relaciones de éste con el Fisco, a fin de no dejarlo expuesto a los cambios de criterio que puedan producirse en la Oficina Recaudadora, como una amenaza permanente a quien ha cumplido de buena fe sus obligaciones tributarias.

<sup>35</sup> Citado por Arias Velasco, José, “Procedimientos Tributarios”, Marcial Pons, Quinta Edición, Madrid, 1991, Pág. 86

<sup>36</sup> TFN, Sala A, “Beraja, Alberto David y Dwek, José”, 25/02/1998.

<sup>37</sup> El Artículo 79 de la Ley 11.683 establece que si en el término señalado en el Art. 76 no se interpusiera algunos de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes y en el mismo caso, pasarán en autoridad de cosa juzgada “...las resoluciones sobre multas y reclamos por repetición de impuestos.”

<sup>38</sup> CNFed. Sala Cont. Adm., “Salvo Gabriel O.”, 16/08/83.

Ya con anterioridad nuestro máximo tribunal<sup>39</sup> había considerado que si el contribuyente aportó correctamente todos los elementos que le fueron requeridos por los funcionarios de la DGI, la determinación no puede ser modificada por una mera valoración de aquellos, en tanto no exista ocultación, omisión o dolo, pues lo contrario importaría la posibilidad de constante revisión de la determinación tributaria, con la consiguiente inestabilidad de la situación jurídica del obligado.

Ahora bien, aunque la ley refiere al acto administrativo determinativo de la materia imponible en forma cierta o presuntiva "...una vez firme.." permítasenos señalar que una vez que el mismo es notificado y aun cuando no hubiese adquirido el carácter de firme, no puede ser modificado por la Administración, toda vez que ha nacido en cabeza del contribuyente, un derecho subjetivo.

Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Fiscal de la Nación<sup>40</sup> en el sentido indicado, basado en que el mentado principio surge del actual artículo 19 de la Ley 11.683 y hace a la estabilidad de las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, como forma de amparar a éstos de los cambios de criterios fiscales.

Finalmente, digamos que la intimación de pago contenida en la resolución determinativa es causal suspensiva de la prescripción, en mérito a lo dispuesto en el artículo 65, inciso a) de la ley de rito fiscal.<sup>41</sup>

#### **XIV.- La faz sancionatoria**

El sumario administrativo es el procedimiento a través del cual se pondera la conducta fiscal del contribuyente, otorgándole "*ab – initio*" la posibilidad de ofrecer y producir las pruebas que hagan a su derecho.

Una vez sustanciado el mismo, el Juez Administrativo deberá dictar resolución fundada absolviendo o condenando al sumariado, debiendo graduar en este último caso, la multa correspondiente.

En la faz sancionatoria, por aplicación de lo establecido en el artículo 74 de la Ley de Procedimiento Tributario, cuando el sumario estuviese vinculado a una determinación de oficio, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determine el gravamen.

En caso contrario, el contribuyente infractor queda liberado de la sanción por el acto que motivó el cargo, salvo el caso que el monto de la determinación supere la condición objetiva de punibilidad prevista en la Ley Penal Tributaria, en cuyo caso, por aplicación de lo establecido en el artículo 20 de la Ley N° 24.769 se hace reserva en el mismo acto resolutorio de la aplicación de las eventuales sanciones en sede administrativa.

#### **XV.- Recursos procedentes**

La Corte Suprema<sup>42</sup> tiene dicho que el contribuyente está facultado a impugnar la determinación de oficio, señalando que si bien el Fisco tiene amplias facultades en materia de determinaciones, éstas no son omnimodas ni pueden impedir el control judicial.

En mérito a las disposiciones del texto procedimental tributario, una vez dictada la resolución determinativa y sancionatoria, sólo es posible articular los recursos previstos en el artículo 76 de la Ley 11.683.

Al respecto, ponemos de resalto que la mera presentación de un pedido de vista suspende el curso de los plazos para recurrir ante el superior jerárquico o el Tribunal Fiscal de la Nación, reiniciándose los términos al concederse la vista de manera expresa o tácita.

#### **XVI.- Medios alternativos**

En las XVII Jornadas del ILDT, se recoge entre sus conclusiones, que la ley puede establecer límites objetivos dentro de los cuales la Administración y los administrados puedan celebrar acuerdos sobre aspectos concretos de hecho de difícil ponderación o prueba que constituyen presupuestos para la determinación de la obligación tributaria.

Es claro que la aplicación del procedimiento de determinación de oficio con todas sus etapas, provocan una acumulación de causas en sede administrativa y judicial que atenta contra el propio interés social comprometido.

<sup>39</sup> CSJN, "Garat, Enrique A.", 28/04/1971.

<sup>40</sup> TFN, "Confecat SA", 27/03/1995.

<sup>41</sup> Dicha norma establece que: "Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado...".

<sup>42</sup> CSJN, "Bigano, Víctor", 25/10/1997.

Prueba de ello es el enorme cúmulo de expedientes que presurosamente son resueltos en los últimos bimestres de cada año, en virtud de operarse una prescripción eminente.

Entendemos que los pasos procedimentales podrían simplificarse recurriendo al "arbitraje tributario", cuando la controversia planteada resulte originada en cuestiones de interpretación técnico – jurídico, sin pretender desconocer la enorme resistencia que tal tesitura despierta entre quienes hacen una defensa ultramontana de su inaplicabilidad, basados esencialmente en el principio de legalidad o reserva de ley y la consecuente indisponibilidad de la obligación tributaria.

Al menos, nos inspira la idea de promover un ulterior debate al respecto, toda vez que corresponde recorrer otros andariveles sin violencia de normas constitucionales, esto es, determinar el contenido y aplicación de las nuevas técnicas propuestas

Es que tal como ha señalado nuestro colega Zornoza Pérez,<sup>43</sup> la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley, y que la aplicación de las leyes no puede concebirse como un proceso mecánico, pues es habitual el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y las cuestiones de calificación dan lugar a dudas que difícilmente admiten soluciones unívocas.

En primer lugar, consideramos que el arbitraje, entre otras ventajas, trae aparejada una mayor celeridad y eficacia en la resolución de controversias, como también la circunstancia de que las cuestiones tributarias - harto complejas en su génesis misma - sean falladas por expertos, robusteciendo el "rule of law" en el campo tributario.

El principio de gratuidad debe mantenerse incólume, de manera tal que favorezca el libre acceso de las partes al mismo.

En cuanto a sus características esenciales, postulamos un arbitraje en derecho ("iuris"), encomendados a Órganos administrativos especializados y de carácter obligatorio para algunas cuestiones, limitadas cuantitativamente.

Por ende, el arbitro deberá ser colegiado, integrado por especialistas en tributación (abogados y contadores públicos) y externo a ambas partes (por los fines que promueven su creación, necesariamente ha de ser independiente de la Administración tributaria).

Es menester destacar que el derecho comparado ofrece una rica experiencia en esta materia.

Así, en Italia se ha instaurado a partir de 1994, el "accertamento con adesione", a través del cual se define la deuda tributaria de común acuerdo entre la Administración y los contribuyentes, antes o después de la expedición de la orden de determinación o accertamento

Sabido es que las medidas de carácter negocial son de amplia aceptación en EE.UU. a partir de la "Administrative Dispute Resolution Act" (15/11/1990) que favorece la adopción de sistemas alternativos de resolución de conflictos administrativos.

Efectivamente, la normativa brinda instrumentos procesales de naturaleza discrecional, tales como la extinción de deuda mediante acuerdos conclusivos ("*closing agreements*"); la reducción (anterior o posterior a la liquidación) a través del compromiso de oferta ("*offer in compromise*") y el convenio de aplazamiento de pago.

Por su parte, en España, el Artículo 155 de la nueva Ley General Tributaria<sup>44</sup> prevé como principal novedad las "Actas con acuerdo", esto es, una terminación convencional del procedimiento inspector.

Las referidas actas permiten que, previo a la liquidación de la deuda tributaria, se podrá concretar la aplicación, apreciación de ciertos hechos o estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en ese artículo.

Asimismo, no resulta ocioso recordar la función "cuasiarbitral" desarrollada por el "Consell Tributari de l'Ajuntament de Barcelona" en largos años de actividad e interpretación de las normas tributarias de la hacienda municipal.

Por último, digamos que el Código Orgánico Tributario de Venezuela contiene normas sobre Arbitraje Tributario, disponiendo que el mismo procede luego de interpuesto y admitido el Recurso Contencioso Tributario. A través del mismo, los contribuyentes, de mutuo acuerdo, podrán someter las disputas susceptibles de transacción, a un arbitraje independiente, cuyo laudo resulta apelable ante el Tribunal Supremo de Justicia, en virtud del artículo 312 del COT.

---

<sup>43</sup>Zornoza Pérez, Juan José, "¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?: Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español", en Arbitraje y Convención en el Derecho Tributario, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 167.

<sup>44</sup>Ley 58/2003, de 17 de Diciembre (BOE 18/12/2003).

