

A series of thin, black, overlapping lines forming various geometric shapes and polygons, primarily located in the upper left and center of the page. The lines intersect to create a complex, abstract pattern.

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO

Pof. Gabriela Inés Tozzini



ACTOS PREPARATORIOS

NORMATIVA

Arts. 33 a 36 de la ley 11683 (LPF).

Arts. 48, 49, 50, 51, 52 y 53 del decreto 1397/79 (DR-LPF).

LÍMITES

Legalidad.

No discrecionalidad.

Lo actuado debe documentarse por el fisco en actas.

Requerir autorización judicial en los supuestos en que procede.

Aplicación supletoria LPA 19549 (art. 116 LPF)

Estándar de garantías del contribuyente (art. 8 CADH, art. 75 inc. 22) CN).

ORDEN DE INTERVENCIÓN

El inicio de toda fiscalización en las inspecciones a partir del 2017 procede con la OI con los requisitos que establece la ley ya que de ese modo delimita el alcance de las actuaciones.

El comienzo de la fiscalización deberá notificarse por el Fisco al contribuyente o responsable en forma fehaciente (art. 100, LPF), mediante el formulario respectivo firmado por el funcionario actuante en forma previa al inicio del procedimiento. En él se deben consignar claramente las obligaciones y períodos comprendidos en el cargo.

“Orden de intervención. A efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, la Administración Federal de Ingresos Públicos libraré orden de intervención. En la orden se indicará la fecha en que se dispone la medida, los funcionarios encargados del cometido, los datos del fiscalizado (nombre y apellido o razón social, Clave Única de Identificación Tributaria y domicilio fiscal) y los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización. La orden será suscripta por el funcionario competente, con carácter previo al inicio del procedimiento, y será notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización” (1º párr., 1º art. s/n a/c del art. 36, LPF).

La ley requiere 4 datos y la firma del funcionario competente, si no NULIDAD (art. 116 LPF y arts. 1º, 7º y 14, LNPA), MÁS la notificación al fiscalizado (art. 100, LPF).

“FGE Trapani SRL” (CNCAF, Sala III, 22/10/2019).

“I. V. c/ Bolivia” (CIDH, 2016).

Igual exigencia si en el marco de la fiscalización se amplía a otros periodos o impuestos:

“Toda ampliación de los términos de la orden de intervención deberá reunir los requisitos previstos en el presente artículo” (2º párr., 1º art. s/n a/c del art. 36, LPF).

Derecho al cierre de la inspección y notificación:

“En los mismos términos, será notificada fehacientemente al contribuyente o responsable, la finalización de la fiscalización” (3º párr., 1º art. s/n a/c del art. 36, LPF).

No se exigen esos requisitos en la OI cuando:

*“... se trate de medidas de urgencia y diligencias encomendadas al organismo recaudador en el marco del artículo 21 del Régimen Penal Tributario, requerimientos individuales, requerimientos a terceros en orden a informar sobre la situación de contribuyentes y responsables y actos de análoga naturaleza, **bastando en estos casos con la mención del nombre y del cargo del funcionario** a cargo de la requisitoria de que se trate”* (2º art. s/n a/c del art. 36, LPF).

Sí debe cumplirse con esa mínima exigencia que dispone la LPF.

Amplitud de la norma, falta de certeza.

“La Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentará el procedimiento aplicable a las tareas de verificación y fiscalización que tuvieran origen en el libramiento de la orden de intervención” (4º párr., 1º art. s/n a/c del art. 36, LPF).

OI Electrónica (RG AFIP 4851/2020)

La AFIP ha habilitado el sitio “*Consulta de estados de fiscalizaciones*” para que el contribuyente bajo fiscalización pueda efectuar consultas al respecto.

Todo el procedimiento de fiscalización debe cumplir con las formalidades exigidas respecto de los requerimientos, actas (acto administrativo, instrumento público si reúne las exigencias legales, arts. 289, 290 y 296 CCCN y art. 35 inc. C) LPF y notificaciones y los papeles de trabajo e informe final del inspector.

Finalizado el procedimiento de fiscalización deberá también notificarse tal cierre al contribuyente conforme el art. 100, LPF.

¿Derecho a rectificar la DDJJ pre vista?

Derogación del art. 36 bis por art. Inc. a/c del 36 y art. 49 LPF (reducción de sanciones) con el art. 50 LPF (reincidencia):

“En el transcurso de la verificación y fiscalización y a instancia de la inspección actuante, los contribuyentes y responsables podrán rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella. En tales casos; no quedarán inhibidas las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para determinar la materia imponible que en definitiva resulte” (5º párr., 1º art. s/n a/c del art. 36, LPF).

De esta fiscalización puede surgir en caso de ajuste por el Fisco un ajuste “conformado” o “no conformado”, en este último supuesto en el formulario de cierre de la fiscalización deberá indicarse períodos y tributos no conformados y su pase al sector pertinente para el inicio del proceso de DO.

Fiscalización electrónica (RG AFIP 3416/2012)

Se inicia con una notificación al contribuyente en el domicilio fiscal denunciado conforme art. 100 de la LPF, entre los que se encuentra el domicilio electrónico. Y se la identifica por un número.

El fiscalizado debe contestar lo requerido en el plazo de 10 días adjuntando también electrónicamente la documental o prueba y dicho plazo puede extenderse mediante la presentación web de una “solicitud de prórroga” por única vez.

Si el contribuyente no cumple con lo requerido en el marco de dicha fiscalización la norma regula un procedimiento apartado de la ley -y sin ella- y tipifica infracciones y sanciones sin ley y sin sumario previo. Violación constitucional y nulidad. Reconocimiento de ello en RG AFIP 4884/2020 (plazo de gracia).

Fiscalización electrónica (RG AFIP 3416/2012)

La fiscalización electrónica se presenta como una herramienta sistémica para la obtención de cruces de datos frente a inconsistencias o datos objetivos. Hay experiencias internacionales de utilización de la IA para arribar con rapidez a la determinación de la materia imponible. Utiliza algoritmos (Francia y otros) y hasta aplica minería de datos juntamente con un software de análisis de redes sociales (Reino Unido).

Sin embargo, deben regularse por ley puesto que la RG se aparta de la LPF y resulta nula por violación al principio de legalidad.

Distinto es el supuesto previsto en el art. 200 de la LPF que prevé la posibilidad de la utilización del expediente electrónico en la fiscalización con igual valor probatorio que en papel.

“Potage SRL c/ DGI” (CNCAF, Sala IV, marzo 2022).

Bloqueo fiscal (arts. 117 a 127, LPF, dec. 629/92, cese por dec. 455/02)

Limitación para el ejercicio de las facultades de fiscalización respecto de ciertos contribuyentes que no superan límites de rentas o de patrimonio y con relación a determinados tributos.

Es un mecanismo que funciona con presunciones en base al último período anual cuya exactitud o no hará depender un ajuste que pueda extenderse a períodos no prescriptos.

“M.DE c/DGI” (CNCAF, Sala III, 18/04/2017).

Derecho a la toma de vista

“En todo lo no previsto en este Título serán de aplicación supletoria la legislación que regula los Procedimientos Administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación” (art. 116, LPF).

Por la LNPA el contribuyente, su apoderado o letrado patrocinante tiene derecho a la toma de vista del expediente en soporte papel y del electrónico y obtención de copias. Puede solicitar suspensión de plazos (ley 19549 y art. 38, dec. 1759/72).



PRE-VISTA AJUSTE CONFORMADO

Si bien en la actualidad no está legislada en forma expresa (antes art. 36 bis LPF) igual procede por lo dispuesto en los arts. agregado a/c del 36 (que regula la OI) “derecho a rectificar las DDJJ” y en el segundo párrafo art. 49 LPF:

“Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal”. (reincidencia art. 50 LPF)

Luego de la etapa instructoria si hay ajuste puede conformarse o no. Si no se conforma las actuaciones se giran para analizar la procedencia de la DO. Debe asimismo elaborarse el informe final de inspección que contiene la labor realizada, cargos formulados, rubros y monto de los gravámenes ajustados.

DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

“La determinación es el proceso intelectual y material que se requiere para concretar el mandato genérico que expresa la ley tributaria sustantiva. Comprende dos pasos concatenados: verificar si se ha producido en el mundo fáctico el hecho imponible y en su caso seguidamente, cuantificar la obligación tributaria sustantiva” (Naveira de Casanova).

“La determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria, quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo), cual es el importe de la deuda y el plazo para su cancelación” (Villegas).

Valor de la determinación: ¿constitutiva o declarativa?

Tipos de determinación: todas tienden a establecer en cada caso concreto la existencia y cuantía de la OT.

Por el sujeto pasivo mediante DDJJ: en nuestra legislación es el principio general, y la DO es subsidiaria (para Jarach es solamente una información del sujeto y no una declaración).

“La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas. El PODER EJECUTIVO NACIONAL queda facultado para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales respectivas” (1º y 2º párr., art. 11, LPF).

Respecto de la DDJ se aplican las normas del Dec.1397/79 (arts. 23 a 28). Los formularios web para la presentación de DDJJ se encuentran en la página web de la AFIP.

Pago electrónico (RG AFIP 1778/04 y mod., 2210/07 y 4003-E 2017 y mod.).

“Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada” (1º párr., art. 15, LPF).

Efectos de la DDJJ

“La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo o errores materiales cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad” (1º párr., art. 13, LPF).

Posibilidad de rectificar en menos por la reforma:

“Si la declaración jurada rectificando en menos la materia imponible se presentara dentro del plazo de cinco (5) días del vencimiento general de la obligación de que se trate y la diferencia de dicha rectificación no excediera el cinco por ciento (5%) de la base imponible originalmente declarada, conforme la reglamentación que al respecto dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos, la última declaración jurada presentada sustituirá a la anterior, sin perjuicio de los controles que establezca dicha Administración Federal en uso de sus facultades de verificación y fiscalización conforme los artículos 35 y siguientes y, en su caso, de la determinación de oficio que correspondiere en los términos de los artículos 16 y siguientes” (2º párr., art. 13, LPF).

DDJJ en relación al secreto fiscal

CSJN: **“SA Cusenier”** (12/12/1960, Fallos: 248:627); **“SRL Westrac Company Repuestos viales”** (25/10/1961, Fallos 250:230); **“Washington Alvarez”** (07/08/2012, Fallos: 335:1437).

El art. 101, LPF dispone secreto fiscal para las DDJJ y manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la AFIP de las demandas contenciosas presentadas en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.

El secreto alcanza a magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la AFIP de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

“Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros. Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos” (3º y 4º párrs., art. 101. LPF).

Excepciones al secreto fiscal

Los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales (violación de la presunción de inocencia causa “Promufilm”), notificación por edictos, para otros nacionales, provinciales o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones, para personas o empresas o entidades a quienes la AFIP hubiere delegado funciones, los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional, para la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo, respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público, frente a la ANSES siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la prevención y fiscalización del fraude en el otorgamiento de prestaciones o subsidios que ese organismo otorgue o controle y para definir el derecho al acceso a una prestación o subsidio por parte de un beneficiario.

También CNV, BCRA, Lavado de activos, ley 25246 art. 14 inc. 1, Ley 24248 art. 24 Defensoría del Pueblo, Dictamen PTN 3 del 7/3/1993 Cámara de Diputados y Senadores, Para el MPF art. 180 y 196 CPPN o frente a denuncias formuladas, Para las ddjj presentadas por funcionarios públicos ley 26857 excepto art. 5, Pedidos de la Oficina anticorrupción dictamen PTN 235:316, Disp. AFIP 98/2009



LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA O DETERMINACIÓN MIXTA

El sujeto pasivo aporta los datos que le son requeridos al Fisco y éste efectúa la calificación jurídica de los hechos y liquida el importe a pagar y así la efectúa el propio fisco (prevalcía en la antigüedad a través de registros o padrones realizados por el Fisco) hoy impuesto inmobiliario, automotor, algunos aduaneros, etc. Se elabora en base a los datos aportados por el contribuyente los que también puede controlar el Fisco.

El art. **11 párr. 3º de la LPF** prevé este tipo de determinación como un mecanismo residual que puede ser puesto en marcha por la AFIP cuando así lo considere.

“La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posee”

El **art. 12** contempla la posibilidad de que estas liquidaciones administrativas se emitan en forma masiva mediante sistemas de computación así como las de intereses resarcitorios, actualizaciones y anticipos con una serie de requisitos que deben cumplir. Puede utilizarse también para las infracciones e intimación de multas (art. 38 LPF).

Posibilidad de reclamo contra la liquidación administrativa del fisco

“Cuando se trate de liquidaciones efectuadas con arreglo al último párrafo del artículo 11 el responsable podrá manifestar su disconformidad antes del vencimiento general del gravamen; no obstante ello, cuando no se hubiere recibido la liquidación QUINCE (15) días antes del vencimiento, el término para hacer aquella manifestación se extenderá hasta QUINCE (15) días después de recibida. El rechazo del reclamo autorizará al responsable a interponer los recursos previstos en el artículo 76 en la forma allí establecida” (3º y 4º párrs., art. 16, LPF).

Arts. 29, 30, 32 y 33, DR-LPF.

Silencio como afirmativa:

“Cuando se plantee la disconformidad con la liquidación administrativa, la resolución respectiva deberá dictarse dentro de los quince (15) días computados desde la fecha de presentación del reclamo, si éste se refiriera a cuestiones conceptuales, dentro del mismo plazo deberá correrse la vista correspondiente (6º párr., art. 17, LPF). No observando la Dirección General los términos indicados, se tendrá por admitida la reclamación planteada” (art. 31, DR-LPF).

Liquidación administrativa como diferencia de la DO

“Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º, punto 1, inciso b) y 10 del Decreto N° 618/97” (2º párr., art. 16, LPF).

En todos los supuestos el Fisco debe poner en marcha las facultades de verificación y fiscalización (etapa previa instructoria que se inicia con la OI).

El resultado de estas actuaciones puede ser equivalente a la DJ del contribuyente en cuyo caso corresponde el archivo (art. 36 LPF) o bien diverso y así continúa en las etapas posteriores pre vista (art. a/c 36) y que concluyen en las liquidaciones de los inspectores y demás empleados de la fiscalización y que por disposición de la ley al no ser jueces administrativos no constituyen DO (2º párr., art. 16, LPF).

DETERMINACIÓN DE OFICIO

Es un acto jurídico de la Administración Tributaria en el cual ésta concluye en la existencia y cuantía de una obligación tributaria sustantiva y manifiesta su pretensión de cobro contra quien resulte contribuyente o responsable (Naveira).

Abarca el procedimiento o conjunto de actos que tienden al dictado del acto determinativo de oficio. Cuya naturaleza jurídica: es un acto administrativo de alcance individual (Villegas).

Al igual que toda determinación tributaria es declarativa no constitutiva (excepto Italia: “*accertamento*”).

Es subsidiaria (**art. 11 y 16 LPF**). Requiere de un incumplimiento del contribuyente total o parcial. Requisitos esenciales del acto administrativo (arts. 7, 8 y 14 LNPA). ¿Acto administrativo o jurisdiccional?

Supuestos de procedencia

- *“Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas” (1º párr., art. 16, LPF).*
- *“El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8º” (5º párr., art. 17, LPF).*
- *“Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS con arreglo al último párrafo del artículo 11 se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio” (6º párr., art. 17, LPF).*
- *“La impugnación de un pago por causa de la inexistencia o ilegitimidad del crédito tributario aplicado con ese fin, hará surgir la responsabilidad personal y solidaria del cedente si fuera el caso de que el cesionario, requerido por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS para regularizar la deuda, no cumpliera en el plazo que le fuere acordado con la intimación de pago de su importe. Dicha responsabilidad personal y solidaria se hará valer por el procedimiento previsto en el artículo 17” (3º párr., art. 29, LPF).*
- **Tipos. Determinación sobre base cierta o presunta.**

Modalidades

- **SOBRE BASE CIERTA** o estimación directa. Es el método general. En base a datos ciertos obtenidos del contribuyente, responsable o terceros o mediante acción directa del fisco.
- **SOBRE BASE PRESUNTA** o estimación indirecta. Es subsidiaria. Surge frente a la manifiesta imposibilidad de practicar la determinación sobre base cierta, contando con indicios que permiten presumir lo sucedido. En los casos previstos en la ley art. 18 bis LPF.

“Pan y Manteca SRL” (TFN, Sala C, 03/10/2005): *“La ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación”*.

El **1º art. s/n a/c del art. 18º** de la LPF, enuncia las situaciones que habilitan a utilizar la base presunta:

- Oposición u obstaculización de fiscalización.
- No presenten libros, documentación, o informes del cumplimiento de obligaciones.
- Otras irregularidades: 1. Omisión de registración de operaciones o alteración de costos. 2. Compras no veraces. 3. Omisiones y alteraciones en los registros y en los precios de costo de existencias. 4. No cumplir con las normas tributarias en cuanto a valoración y control de inventarios.

Presunciones

Basadas en indicios, que son hechos ciertos y conocidos de los cuales se desprenden por regla natural las presunciones. Las presunciones son los mecanismos que permiten enlazar los indicios con los hechos presuntos (Naveira de Casanova)

PRESUNCIONES SIMPLES → “*HOMINIS*”

PRESUNCIONES LEGALES → ABSOLUTAS
→ RELATIVAS

Presunciones

SIMPLES

Hallan fundamento en el criterio del juzgador. Admiten prueba en contrario.

Los indicios que las sustentan pueden estar de manera enunciativa y general en la ley (indicios e índices, art. 18, 1º y últ. párrs.).

LEGALES

La ley prevé tanto el indicio como la presunción que se deriva automáticamente del mismo. Se debe probar la existencia del indicio.

- ABSOLUTAS

No admiten prueba en contrario.

- RELATIVAS

Invierten la carga de la prueba.

Admiten prueba en contrario.

Presunciones específicas (arts. 18 y sigtes.).

Presunciones

Mas allá del tipo de presunción, si se prueba la falsedad del indicio esto produce la caída de la misma.

Los indicios aplicados tienen que tener en cuenta las características del contribuyente.

Deben valorarse también el resto de hechos ciertos conocidos relacionados con la actividad del contribuyente. No es lo mejor tomar un hecho aislado.

No puede aplicarse más de una presunción por impuesto y período.

INDICIOS ENUNCIATIVOS (art. 18)

- Capital invertido
- Variaciones patrimoniales
- Transacciones ejercicios anteriores
- Resultados periodos anteriores
- Compras o ventas
- Existencias de Bienes de Cambio
- Rendimientos empresas similares
- Nivel de gastos
- Alquiler negocio o casa habitación
- Salarios
- Consumos particulares
- Promedios generales AFIP para actividades igual rubro.

Presunciones legales (art. 18, LPF)

- a) Alquileres personas humanas 3 veces = ganancia neta.
- b) Precios de mercado de inmuebles.
- c) Diferencias físicas de inventario: ventas omitidas, mas activo impuesto patrimonial y +10% renta dispuesta, ganancia.
- c') Diferencia producción por imagen satelital (ídem c).
- d) Punto fijo: aplicable al mes o ejercicio. Debe tener en cuenta estacionalidad, y variación precio. Ídem c), excepto impuesto patrimonial.
- e) Operaciones marginales comprobadas: % se aplicará a los últimos 12 meses. Si la comprobación abarcara un periodo fiscal se aplicará a los períodos no prescriptos. Ídem d).
- f) Incrementos patrimoniales no justificados: Ídem d). **“Ho Doo SA”** (CNCAF, Sala I, 12/07/2022). Aplicación de distintas presunciones para cada impuesto. MUTUOS, CONSUMIDO.
- g) Depósitos bancarios depurados contra ventas: Ídem d). **“Vailoratti Hector”** (CNCAF, Sala III, 12/11/1981).
- h) Remuneraciones al personal no declaradas: Ídem d). No se aplica a personal que se registre por regímenes de regularización de empleo. Es incorrecto el ajuste en impuesto a las ganancias. **“Corte de Ascuá”** (CNCAF, Sala II, 23/08/2007).

No podrán aplicarse conjuntamente para un mismo ejercicio fiscal y mismo gravamen.

Presunciones legales (art. 18, LPF)

Operaciones internacionales:

- Ingreso de fondos.
- Proveniente de país de baja o nula tributación o no cooperante.
- Cualquier naturaleza, concepto o tipo de operación.
- Incremento patrimonial no justificado.

- Excepcionalmente se considerará justificado:

- Se pruebe origen en actividades realizadas por el contribuyente o terceros en el país de origen.
- Se pruebe que provienen de colocaciones de fondos declarados en su oportunidad.

“Tebas S.A.” (CSJN, 14/09/1983): No existía el artículo 18.1. El fisco exigía que con respecto a fondos provenientes del exterior se debía probar que generado en actividades provenientes de extraña jurisdicción. NO lo establece la ley. Solo se exige acreditar su ingreso y la individualización de los aportantes.

Presunciones legales (art. 18, LPF)

Operaciones internacionales:

La determinación por art. 18 o por los métodos de justificación de precios a que se refiere el art. 15 de la LIG, o por la aplicación de precios de operaciones idénticas o similares realizadas en la República Argentina se presumirá correcta cuando se origine en:

- la falta de presentación a requerimiento de declaraciones juradas con el detalle de las transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior,
- la falta de registración fehaciente de dichas operaciones o de los comprobantes respaldatorios de las operaciones.

El contribuyente podrá probar en contrario fundado en comprobantes fehacientes y concretos.

Trámite

“El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de QUINCE (15) días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho. Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de QUINCE (15) días” (1º y 2º párr., art. 17, LPF).

El contribuyente puede: formular descargo, conformar expresamente la vista o no presentar descargo.

Este procedimiento se inicia con una vista formal al contribuyente o responsable, acto que debe ser realizado por un juez administrativo. Debe exponer en detalle acerca de las impugnaciones o cargos y a sus fundamentos. Suelen ser los expuestos en el informe final de inspección.

Se otorgan 15 días hábiles para el descargo por escrito y puede solicitarse su prórroga la que es discrecional del Fisco, y que por aplicación de la LNPA la denegatoria del Fisco debe ser notificada 2 días antes del vencimiento del plazo art. 1 punto e 5 LNPA.

Relacionar pedido de prórroga con el art. 49 y 50 LPF.

Prórroga silencio negativa: **“Europa SRL”** (TFN, Sala D, 20/08/2014).

El procedimiento de DO procede en el ASEP: **“Mamorek”** (CNCAF, Sala II, 14/06/2022) y **“Goldfarb”** (CNCAF, Sala II, 24/08/2022).

Vista y descargo

En contribuyente puede:

1. no presentar descargo;
2. presentar un escrito de conformidad y;
3. presentar el descargo para controvertir total o parcialmente la postura del fisco.

La falta de vista determina la nulidad de las actuaciones no admitiendo la subsanación (Fallos: 205:549; 247:52; 267:393).

Plazo de gracia (RG AFIP 4884/2020).

Inicio de la DO a los responsables solidarios **“Stella Brutti”** (Fallos: 327:769).

Prueba: exigencias y medidas para mejor proveer

“En los procedimientos en los cuales el contribuyente o responsable ofrezca prueba que haga a su derecho, su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento se regirán por las normas contenidas en el título VI del Decreto N° 1.759 del 3 de abril de 1.972 en aquellos aspectos no reglados por la ley y este reglamento, no admitiéndose el alegato previsto en el artículo 60 del mencionado decreto.

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

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

El juez administrativo podrá, en cualquier momento del proceso, disponer las verificaciones, controles y demás pruebas que, como medidas para mejor proveer, considere necesarias para establecer la real situación de los hechos” (art. 35, DR-LPF).

Prueba: exigencias y medidas para mejor proveer

Es importante ofrecer prueba en la vista (CSJN, “**Alfred Toepfer International SA**” 2015). Arts. 166 y 83 LPF.

La resolución del rechazo de prueba es inapelable.

“Medidas preparatorias, informes y dictámenes irrecurribles. Las medidas preparatorias de decisiones administrativas, inclusive informes y dictámenes, aunque sean de requerimiento obligatorio y efecto vinculante para la Administración, no son recurribles” (art. 80, DR-LNPA).

Acuerdo conclusivo voluntario (ACV) – art. s/n a/c del art. 16, LPF

“Previo al dictado de la resolución prevista en el segundo párrafo del artículo 17 de esta ley”

Es facultativo del Fisco si bien podría solicitarse. Por disposición de la ley no procede cuando corresponda hacer una denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario.

Efecto: suspende la prescripción por 1 año (art. 65, LPF) no se puede aplicar el art. 49 LPF de reducción de sanciones.

Supuestos en que procede:

- 1) cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto,
- 2) cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación,
- 3) cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.

Acuerdo conclusivo voluntario (ACV) – art. s/n a/c del art. 16, LPF

Órgano conciliador colegiado

Se integra por:

- 1) los funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia,
- 2) los funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico de la AFIP y
- 3) las autoridades de contralor interno que al respecto se designen.

“El órgano de conciliación emitirá un informe circunstanciado en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo. El órgano de conciliación colegiado podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia. El acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal”.

Acuerdo conclusivo voluntario (ACV) – art. s/n a/c del art. 16, LPF

Es voluntario: *“Si el contribuyente o responsable rechazara la solución conciliatoria prevista en este artículo, el Fisco continuará con el trámite originario”*.

Si lo acepta efectos:

- 1) *“constituirá Título ejecutivo en el supuesto que de él surgiera crédito fiscal, habilitando el procedimiento del artículo 92 de la LPF”*,
- 2) *“la AFIP no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos”*,
- 3) *“no sentará jurisprudencia ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedente, salvo que se trate de cuestiones de puro derecho, en cuyo caso la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes, siempre que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado en idénticas condiciones que las decididas en el precedente en cuestión”*,
- 4) no se trata de un arbitraje cuya resolución final sea obligatoria.

Este nuevo mecanismo puede darse antes del dictado de la DO, si bien no aclara si es antes incluso de correr la vista.

Caducidad del procedimiento de DO

*“En el supuesto que transcurrieran noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados TREINTA (30) días de tal requerimiento sin que la **resolución fuere dictada**, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar - por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, de lo que se dará conocimiento dentro del término de TREINTA (30) días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la ADMINISTRACION FEDERAL, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno” (4º párr., art. 17, LPF).*

Acto dictado en ese plazo no notificado. CSJN: **“Antonio López”** (Fallos: 291:591), **“David Foresi”** (1999), TFN: **“Shonko SA”** (Sala A, 21/06/2005), **“Bliman”** (Sala B, 16/02/2005, y CNCAF agosto del 2012).

La caducidad no opera sino por una actuación del interesado con el pronto despacho y desde allí deben haber pasado 30 días hábiles.

Efecto: el Fisco puede reiniciarlo por única vez previa autorización del Administrador Federal dándose conocimiento al ME indicando los motivos de la dilación y las medidas adoptadas en el orden interno. La caducidad del primer procedimiento no afecta la validez de las actuaciones como la prueba que puede volver a utilizarse.

Diferencia entre caducidad y prescripción (CCCN)

- La prescripción extingue la acción no el derecho (art. 728, CCCN).
- La caducidad del derecho lo extingue (arts. 2566 a 2573, CCCN).

Tipos de caducidad (del derecho, del proceso y de la instancia): en la caducidad del procedimiento administrativo o de la instancia judicial se extinguen tales procedimientos o instancia judicial pero no el derecho que puede volver a reclamarse en uno nuevo excepto que la acción esté prescripta (art. 2547, CCCN).

El art. 17 de la LPF refiere a la caducidad del procedimiento.

Prescripción de la facultad de determinar (arts. 56 a 60, LPF)

Suspensión de la prescripción por 1 año (art. 65, LPF):

“d) Desde el acto que someta las actuaciones a la Instancia de Conciliación Administrativa, salvo que corresponda la aplicación de otra causal de suspensión de mayor plazo”.

“También se suspenderá desde el dictado de medidas cautelares que impidan la determinación o intimación de los tributos, y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores al momento en que se las deja sin efecto.”

“La prescripción para aplicar sanciones se suspenderá desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 del Régimen Penal Tributario, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva”.

Prescripción de la facultad de determinar

*“Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratara del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días **corridos** anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”* (arts. s/n a/c del art. 65, LPF).

“Se suspenderá por DOS (2) años el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales para determinar y percibir tributos y aplicar sanciones con respecto a los inversionistas en empresas que gozaren de beneficios impositivos provenientes de regímenes de promoción industriales, regionales, sectoriales o de cualquier otra índole, desde la intimación de pago efectuada a la empresa titular del beneficio” (art. 66, LPF).

Las causales genéricas en leyes de moratoria o condonación. CSJN: **“Inta Ind. Textil”** (Fallos: 290:77, 1974) y PGN **“Banco Columbi”** (28/06/2019) y **“Tecn”** (abril 2022).

Prescripción de la facultad de determinar (arts. 56 a 60, LPF)

Interrupción de la prescripción (art. 67, LPF):

“a) Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva”.

“b) Por renuncia al término corrido de la prescripción en curso”.

“c) Por el juicio de ejecución fiscal iniciado contra el contribuyente o responsable en los únicos casos de tratarse de impuestos determinados en una sentencia del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION debidamente notificada o en una intimación o resolución administrativa debidamente notificada y no recurrida por el contribuyente; o, en casos de otra índole, por cualquier acto judicial tendiente a obtener el cobro de lo adeudado”.

“En los casos de los incisos a) y b) el nuevo término de prescripción comenzará a correr a partir del 1º de enero siguiente al año en que las circunstancias mencionadas ocurran”.

“Las causales de suspensión e interrupción establecidas en esta ley resultan aplicables respecto del plazo de prescripción dispuesto en el artículo 56 de la ley 24.522 y sus modificaciones. La presentación en concurso preventivo o declaración de quiebra del contribuyente o responsable, no altera ni modifica los efectos y plazos de duración de las causales referidas en el párrafo precedente, aun cuando hubieran acaecido con anterioridad a dicha presentación o declaración. Cesados los efectos de las referidas causales, el Fisco contará con un plazo no menor de seis (6) meses o, en su caso, el mayor que pudiera restar cumplir del término de dos (2) años, previsto en el artículo 56 de la ley 24.522 y sus modificaciones, para hacer valer sus derechos en el respectivo proceso universal, sin que en ningún caso la verificación se considere tardía a los fines de la imposición de costas” (art. s/n a/c del art. 69 LPF -2017-).

Efectos de la resolución determinativa de oficio

Fija la postura del fisco frente al impuesto y período y la interpretación de las normas, pone en jaque la DDJJ presentada, suspende el plazo de prescripción de las acciones del fisco para exigir el pago intimado (art. 65, inc. a, LPF).

Art. 19, LPF:

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

La determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, 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)”.*

Contradicción con el 1º párr. del art. 18 de la LNPA.

Correcciones simétricas art. 81 LPF.

Resolución determinativa de oficio

El acto administrativo debe reunir los requisitos de validez LNPA.

Contener lo adeudado en concepto de tributo, intereses hasta la fecha que se indique sin perjuicio de la prosecución de su curso más las infracciones que surjan con motivo de la DO (**arts. 74, LPF y 65, LPT**), e intimar el pago dentro de los 15 días de la notificación (**art. 20, LPF**). Si en dicho plazo no se interponen los recursos del art. 76 queda firme, hace cosa juzgada formal (se puede repetir) y se puede iniciar el juicio ejecutivo.

Debe ser dictada por juez administrativo competente, y si no es abogado es requisito esencial el dictamen jurídico previo. **“Aguas Argentinas SA c/ DGI”** (CNCAF, Sala V, 19/04/2019).

“El dictamen jurídico previo al pronunciamiento del juez administrativo, será emitido en función de asesoramiento de acuerdo a las circunstancias del caso, estableciendo la interpretación, alcance y significado de las normas aplicables” (art. 7º, DR-LPF).

Debe notificarse conforme el art. 100 de la LPF.

“No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco. Cuando los agentes de retención o percepción —habiendo practicado la retención o percepción correspondiente— hubieran presentado declaraciones juradas determinativas o informativas de su situación frente al gravamen de que se trate o, alternativamente, la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare la retención o percepción practicada a través de los pertinentes certificados, no procederá la aplicación del procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de esta ley, bastando la simple intimación de las sumas reclamadas” (7º y 8º párr., **art. 17, LPF**).

Contenido de la resolución determinativa de oficio

“La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes” (3º párr., art. 17, LPF).

Junto con la tramitación de la DO tramita el sumario infraccional (art. 74, LPF). Principio de indemnidad.

“Si en el curso de una verificación el contribuyente hubiera alegado por escrito sobre cuestiones de hecho o de derecho vinculadas a la determinación del impuesto, el juez administrativo se expedirá sobre las objeciones u observaciones del fiscalizado en la resolución que determine de oficio al gravamen y sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida, en su caso” (art. 34, DR-LPF).

Otros procedimientos determinativos que no constituyen DO

Art. 14 y último párrafo del art. 17 de la LPF.

“Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada” (art. 14, LPF).

“Cuando los agentes de retención o percepción —habiendo practicado la retención o percepción correspondiente— hubieran presentado declaraciones juradas determinativas o informativas de su situación frente al gravamen de que se trate o, alternativamente, la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare la retención o percepción practicada a través de los pertinentes certificados, no procederá la aplicación del procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de esta ley, bastando la simple intimación de las sumas reclamadas” (últ. párr. art. 17, LPF).

Recurribilidad: art. 74 DR-LPF.



MUCHAS GRACIAS

Dra. Gabriela Inés Tozzini

gtozzini@tyvabogados.com.ar