

# EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA: ANÁLISIS DOCTRINARIO Y JURISPRUDENCIAL SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES

## **JOSÉ MARÍA RIZO**

Contador Público Nacional.  
*Investigador del Instituto  
Técnico de Investigaciones  
Tributarias (ITIT) - UNLAR*

### **Palabras Clave:**

Determinación de Oficio,  
Determinación de Oficio sobre  
Base Presunta, Presunciones,  
Indicios.

### **Key Words:**

Tax Determination, Alleged  
basis determination,  
Assumptions, Evidence.

## **Resumen**

La ley de Procedimiento Tributario 11.683 (de ahora en más LPF) delegó en el sujeto pasivo del tributo la obligación de determinar el monto del mismo ("Autodeterminación"), que únicamente podrá ser reemplazado en esta función determinativa en los casos especialmente previstos.

Por ello el Art. 16 de la LPF, establece el momento en que el fisco está facultado para poner en funcionamiento el procedimiento de determinación de oficio, para corregir –en los casos que corresponda– la materia imponible declarada espontáneamente por el contribuyente, o determinarla cuando este no haya presentado la correspondiente declaración jurada.

El órgano fiscal puede recurrir a la determinación de oficio sobre base cierta cuando puede calcular con exactitud la magnitud de la obligación tributaria; o en forma subsidiaria, excepcional y debidamente fundada, a la determinación sobre base presunta cuando el contribuyente o responsable no llevare registraciones contables o no pudiera acceder a las mismas, o estas no reflejaran la realidad económica del contribuyente.

En este último caso se recurre a la utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible omitida, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente.

Las presunciones permiten suponer hechos desconocidos para el organismo de contralor partiendo de hechos conocidos, los que están íntimamente ligados a aquéllos. El Art. 18 de la LPF faculta el uso de las presunciones, conteniendo un detalle de las mismas.

La aplicación indiscriminada que hace, en algunos casos, el fisco de ésta herramienta ha llevado a la aplicación de límites por parte de los órganos judiciales que deberían ser tenidos en cuenta para producir una modificación y mejoramiento de las normas mencionadas anteriormente.

El objetivo del presente trabajo es abordar el tratamiento de la jurisprudencia y doctrina aplicados en las determinaciones de oficio sobre base presunta.

## **Abstract**

Tax Procedure Law N° 11.683 (from now on LPF) delegated to the taxpayer the required to determine the amount of the tax ("Self-Determination"), which may only be replaced in this function determinative in cases specially provided.

Thus Article 16 of the LPF, sets the time when the Treasury is authorized to operate the official assessment procedure, to correct, in appropriate cases, the taxable income declared by the taxpayer spontaneously, or determine when this did not submit the appropriate affidavit.

The tax authority can use the certain basis determination when it can accurately estimate the magnitude of the tax liability, or in the alternative, exceptional and duly substantiated, the alleged basis determination when the taxpayer or responsible shall not keep accounting records or could not access them, or do not reflect the economic reality of the taxpayer.

In the latter case it resorts to the use of presumptions to rebuild the taxable omitted, so that these assumptions have the power to replace the material declared by the taxpayer.

Assumptions can be assumed facts unknown to the agency comptroller based on facts, which are closely linked to those. The Article 18 of the LPF authorizes the use of presumptions, containing a detail of the same.

The indiscriminate application does, in some cases, the treasury of this tool has led to the application of limits by the courts that should be taken into account to produce a modification and improvement of the standards mentioned above.

The aim of this paper is to address the treatment of jurisprudence and doctrine applied in the determination of trade on presumptive basis.

# 1. INTRODUCCIÓN.

En el presente trabajo desarrollaremos un breve análisis del procedimiento de determinación de oficio para ir focalizando y profundizando sobre el tema de la determinación sobre base presunta y explayarnos sobre la utilización de los distintos mecanismos presuntivos aplicables para estimar la obligación tributaria.

Es finalidad del presente escrito abordar los temas referenciados, exponiendo las distintas opiniones doctrinarias y jurisprudenciales más relevantes, sin perjuicio de extendernos en nuestra propia opinión.

Pretendemos, por último, exponer a modo de conclusión nuestra apreciación de cada tema y hacer un bosquejo de propuestas que puedan ser aplicadas a la mejora de la figura de determinación sobre base presunta.

Para profundización del tema por parte del lector se acompaña como anexo, al final del trabajo, jurisprudencia relevante y destacada que constituye fundamento de las conclusiones y observaciones realizadas a lo largo de esta tarea de investigación.

## 2. FORMAS DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

### 2.1. Determinación de la obligación tributaria por el responsable: "Autodeterminación".

El Art. 11 de la Ley de Procedimiento Fiscal (L. 11.683, de ahora en más LPF) establece que *"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."*

La propia norma delegó en el sujeto pasivo de la obligación la determinación de la misma, que únicamente podrá ser reemplazado en esta función determinativa en los casos especialmente previstos.

## **2.2. Determinación de la obligación tributaria por el organismo fiscal: "La Determinación de Oficio".**

El Art. 16 define claramente en qué casos y ante qué circunstancias la determinación de la obligación tributaria queda a cargo de la AFIP, en el ejercicio de sus funciones de verificación y fiscalización, estableciendo dicho momento de la siguiente manera: *"Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso..."*.

## **2.3. Determinación mixta.**

Se trata de una forma de liquidación que consiste en un mecanismo mediante el cual el contribuyente, responsable o tercero aporta los datos necesarios para su cálculo al Fisco, quien es el encargado de realizar la liquidación.

Está contemplada en el último párrafo del Art. 11 al facultar a la AFIP a *"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."*

### **3. LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.**

#### **3.1. Concepto y modalidades.**

Tal como expresamos previamente, el Art. 16 de la LPF establece el momento en que el fisco está facultado para poner en funcionamiento el procedimiento de determinación de oficio, para corregir –en los casos que corresponda– la materia imponible declarada espontáneamente por el contribuyente, o determinarla cuando este no haya presentado la correspondiente declaración jurada.

Cabe destacar que la AFIP debe, en primer lugar, impugnar la declaración oportunamente presentada calculando una materia imponible distinta, o acreditar su falta de presentación para proceder, entonces, a “suplir” al contribuyente en su cálculo.

La impugnación de la declaración jurada oportunamente presentada no requiere de un procedimiento expreso, sino que basta con que el fisco pruebe que la misma no representa la realidad de los hechos, o que no comprende la totalidad de las operaciones desarrolladas.

Para los casos en que el fisco, y como cierre del proceso de verificación y fiscalización, detecte la necesidad de ajustar o determinar la materia imponible, puede recurrir a alguno de los siguientes procedimientos de cálculo:

- a) Base cierta.
- b) Base presunta.
- c) Base mixta.

Los dos primeros están previstos en el primer párrafo del Art. 16 de la LPF que establece: “... y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.” En tanto que el tercero es la interpretación que resulta de la conjunción de ambos.

Señala Chicolino<sup>1</sup> que:

La **determinación de oficio sobre base cierta** procede cuando la Dirección puede calcular con exactitud la magnitud de la obligación tributaria, porque dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho que permiten verificar su existencia y cuantía.

A los efectos de proceder a la determinación de la obligación tributaria mediante la utilización del procedimiento de base cierta, el fisco debe reunir la información necesaria durante el ejercicio de su función fiscalizadora prevista en los Arts. 33 y 35 de la LPF, ya sea que ésta fuera proporcionada por terceros o por el propio contribuyente.

Este tipo de determinación requiere probar fundadamente la existencia del hecho, o acto que motiva el ajuste, ya sea porque no fue considerado por el contribuyente al declarar la materia imponible, o porque el mismo implica el incumplimiento a la norma legal que lo sustenta.

La **determinación sobre base presunta** no es un procedimiento de uso discrecional por parte del organismo de control, sino que puede recurrir a él en forma subsidiaria, excepcional y debidamente fundada, aunque esta postura no está claramente expuesta en la norma legal procedimental.

El sentido de su utilización es reconstruir la materia imponible omitida en base a la estimación, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente.

La AFIP, entonces, puede recurrir al método de determinación de oficio sobre base presunta, de acuerdo con lo siguiente:

- a) Cuando el contribuyente o responsable no llevare registraciones contables, o las mismas no reflejaran la realidad económica del contribuyente.

---

<sup>1</sup> CHICOLINO, RICARDO M. Y OTROS, “Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional”, Ed. OSMAR D. BUYATTI, Edición 2007, página 177.

- b) Cuando la AFIP no pueda acceder a las registraciones contables o a la documentación respaldatoria.
- c) Cuando la Dirección en uso de sus facultades (Arts. 33, 34 y 35 de la LPF), determina la falta de veracidad de las declaraciones y/o registros contables.

Respecto del procedimiento denominado **determinación sobre base mixta**, se reconoce su aplicación en ciertos casos en los cuales la determinación realizada por el fisco procede en base a información aportada por el propio contribuyente.

### **3.2. Improcedencia de la determinación de oficio.**

El Art. 14 de la LPF, establece que cuando se computen contra el impuesto determinado por el contribuyente conceptos improcedentes, la Dirección no deberá recurrir al procedimiento de determinación de oficio a los efectos de lograr su cobro, sino que bastará simplemente con la intimación de pago de los conceptos reclamados.

Agrega Chicolino<sup>2</sup>: *"Es importante destacar que en la medida en que el fisco modifique el impuesto determinado por el contribuyente o lo determine directamente, ya sea mediante el procedimiento de base cierta o presunta, **deberá recurrir obligatoriamente a la utilización del procedimiento de determinación de oficio** para asegurar el ejercicio del debido derecho a defensa del contribuyente. En tanto que el Art. 14 de la LPF solamente se utiliza cuando no se modifique el impuesto determinado pero sí el impuesto a pagar, como consecuencia de haber detectado la existencia de conceptos imputados como pagos a cuenta."* (El resaltado me pertenece)

<sup>2</sup> CHICOLINO, RICARDO M. Y OTROS, Ob. cit. en nota 1, página 180.

## 4. USO DE PRESUNCIONES EN LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.

La determinación de oficio sobre base presunta, se fundamenta en la utilización de presunciones, las que permiten suponer hechos desconocidos para el organismo de contralor **partiendo de hechos conocidos**, los que están íntimamente ligados a aquéllos.

Comentan Litvak y Laspina<sup>3</sup> que:

*"... la presunción es una operación conjetural que, a partir de un hecho conocido con certeza, infiere la probabilidad de que haya ocurrido otro, cuya existencia estrictamente se ignora..."*

*Formalmente la presunción supone: a) un hecho cierto (hecho inferente, comprobado, o fundante) sobre cuya existencia no existen dudas; b) elaborar, a partir de él una regla de experiencia que nos dice cómo es normalmente la probabilidad de la existencia de otro hecho (hecho inferido, presumido, fundado) sobre el cual, en realidad, no tenemos certeza alguna.*

*Esa especificación permite advertir los tres elementos presentes en la estructura del juicio presuntivo: una afirmación base, la afirmación resultado o presumida, y el enlace o nexo lógico existente entre ambas. Desde luego, la ausencia de algunos de estos componentes desvirtúa el instrumento, haciéndole perder su esencia. Del mismo modo, la distorsión de algunos de ellos podría hacerles producir efectos contrarios a los que normalmente se esperan."*

### 4.1. Clasificación de las presunciones.

Las presunciones pueden clasificarse en:

- a) Presunciones Legales: que son aquellas definidas por el legislador en las que también se parte de un hecho conocido (indicio), para concluir considerando un hecho presunto que se deriva de aquél. A su vez estas presunciones pueden admitir o no prueba en contrario:
- *Presunciones relativas (juris tamtum)*: admiten prueba en contrario ya que pueden destruirse aportando la prueba de que la deducción lógica admitida por la norma legal no ha tenido lugar en la realidad:

*"La parte a quien la presunción favorece debe probar debidamente el hecho o hechos sobre las cuales la misma se funda, en tanto que la parte a quien perjudica tiene la*

<sup>3</sup> LITVAK, JOSÉ D. Y LASPINA ESTEBAN A., "La imposición sobre base presunta", Ed. LA LEY, Edición 2007, página 55.

*posibilidad de impedir, por medio de la contraprueba, que tenga por probado los hechos sobre los cuales la presunción se apoya.”<sup>4</sup>*

- *Presunciones absolutas (jure et de jure):* Estas presunciones no admiten prueba en contrario. El alcance de la prohibición de probar en contrario consiste en impedir desvirtuar, con algún medio de prueba, la existencia del hecho al que conduce la deducción lógica a partir del hecho conocido, pero ello no implica demostrar que el hecho invocado como antecedente no existe o no es el que ha previsto como dato conocido.

- b) Presunciones Simples (“hominis” o humanas): son aquellas definidas por el juzgador en las que el contribuyente podrá determinar tanto la inexistencia del indicio como la falta de relación entre el hecho conocido y el presunto.

*“Se consideran indicios entonces a aquellos hechos que el funcionario del fisco o el juzgador entiendan como válidos y sirvan a su análisis, sin que exista una regla predefinida para su elección ni tampoco norma legal alguna que regule su aplicación; siendo ese razonamiento quien le da verosimilitud a su actuar.”<sup>5</sup>*

La LPF faculta la utilización de este tipo de presunciones (en el 1er y último párrafo del Art. 18 – LPF) cuando establece que:

*“Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente **y cualesquiera otros elementos de juicio que** obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.  
En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género.”*

<sup>4</sup> SOLER, OSVALDO H., “Derecho Tributario”, Ed. LA LEY, 3º Edición Actualizada y Ampliada, página 266.

<sup>5</sup> CHICOLINO, RICARDO M. Y OTROS, Ob. cit. en nota 1, página 182.

De lo resaltado se desprende que el fisco podrá recurrir a la utilización de un indicio que elabore en función de datos obtenidos del propio contribuyente o de terceros, ya que no está previamente definido en la ley.

El último párrafo del Art. 18 LPF no sólo reitera en alguna medida lo dispuesto en el primero, sino que también lo amplía en forma indefinida al expresar que el detalle "es *meramente enunciativo*":

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

Además le agrega como condición necesaria que solamente el organismo podrá recurrir a éste tipo de presunciones ante:

*"La carencia de contabilidad o de comprobantes fehacientes de las operaciones hará nacer la presunción de que la determinación de los gravámenes efectuada por la ADMINISTRACION FEDERAL en base a los índices señalados u otros que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario. Esta probanza deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales. La probanza que aporte el contribuyente no hará decaer la determinación de la ADMINISTRACION FEDERAL sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo."*

## **4.2. Las presunciones del Artículo 18 de la Ley 11.683.**

Las presunciones contenidas en el Art. 18 de la LPF son, en su gran mayoría, presunciones relativas (admiten prueba en contrario); son pocas las de carácter absoluto (o sea, las que no admiten prueba en contrario).

### **4.2.1. Renta presunta por alquiler.**

Tanto en las presunciones simples (o indicios) como en esta presunción relativa, el alquiler ha sido tomado como base para la fijación de la obligación.

El inc. a) del Art. 18 dice que *"Las ganancias netas de personas de existencia visible equivalen por lo menos a TRES (3) veces el alquiler que paguen por la locación de inmuebles destinados a casa-habitación en el respectivo período fiscal."*

Agrega Chicolino<sup>6</sup> que:

*"Debe entenderse por 'alquiler' en los términos de la norma, no solamente el precio que se abona por la locación, sino también el que responde a los gastos relativos a expensas, impuestos y demás gastos de conservación del bien que el locatario tome a su cargo. Asimismo, es menester resaltar que deben considerarse los montos efectivamente abonados, es decir que no resultan computables para la presunción los gastos devengados y no abonados en el período fiscal."*

También nos enrolamos detrás de importante doctrina<sup>7</sup> que señala que ésta disposición es discriminatoria en contra de aquellos que no sean propietarios de sus viviendas.

#### **4.2.2. Precios de Inmuebles.**

Esta disposición está enunciada en el Art. 18, inc. b), como presunción general que admite prueba en contrario, al decir: *"Cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado."*

*"A efectos de determinar el precio razonable de mercado a que se refiere el inc. b) del artículo 18 de la ley, la DGI podrá solicitar valuaciones e informes a entidades públicas o privadas. Asimismo,*

<sup>6</sup> CHICOLINO, RICARDO M. Y OTROS, Ob. cit. en nota 1, página 201.

<sup>7</sup> CELDEIRO, ERNESTO, "Procedimiento Tributario Tomo 2", Ediciones Nueva Técnica SRL, página 52.

dicho precio podrá establecerse mediante la aplicación de tablas de valuación elaboradas por el mencionado Organismo sobre la base de la información obtenida. En ningún caso el precio a que se refiere este artículo podrá ser inferior a la valuación fiscal del respectivo inmueble.”<sup>8</sup> (cfr. Art. 15 Decreto Reglamentario de la LPF)

Esta limitación reglamentaria establecida en dicho Art. 15, comenta Lorena Almada<sup>9</sup>, ha sido criticada por la doctrina, pues, al disponer que en ningún caso el precio estipulado podrá ser inferior a la valuación fiscal se introduce un concepto de base imponible no previsto en la ley.

Sobre la aplicación de esta presunción se expidió el fisco a través del Dictamen DAT 20/99, resaltando el análisis previo que debe realizar el juez administrativo:

*"En el presente caso, podría resultar aplicable a la parte vendedora (H.B. ARGENTINA S.A.) la presunción a que nos referimos, atento a que según informa la dependencia consultante, resultarían notorias las diferencias entre el valor de venta acordado entre las partes, según la escritura traslativa de dominio, y el valor de plaza que el área operativa entiende sería el estimado por las inmobiliarias de la zona.*

***Ello obviamente, en la medida en que a juicio del juez interviniente esas estimaciones de terceros tuvieran la debida certeza y no mediaran otras circunstancias que justificaran el precio pactado, aspectos éstos que cabría verificar a fin de determinar acabadamente la razonabilidad del ajuste propuesto y evitar procesos que puedan resultar adversos al Fisco.***” (El resaltado me pertenece)

#### **4.2.2.1. Jurisprudencia Destacada.**

**Fallo: “Cia Arg. De Seguros Latitud Sur S.A.”, TFN, Sala B, 3/6/2005.**

***“... para que prospere la impugnación de las operaciones que se pretende, se debería comparar el precio impugnado con el precio de plaza al momento de la venta misma. Es decir, no resulta suficiente una estimación del precio, que surja de una mera comparación del monto en que fue valuado un inmueble cuatro años antes de la venta impugnada, con el de esta última. Para ello, el Fisco debería haber acompañado, por ejemplo, ejemplares de diarios de la época en que se realizó la venta (clasificados) u oficios a dos o más inmobiliarias, entre otras posibles opciones.”***

<sup>8</sup> TERESA GÓMEZ Y CARLOS MARÍA FOLCO, “Procedimiento Tributario”, Ed. LA LEY, 6ta Ed. Actual. y Ampliada, página 162.

<sup>9</sup> ALMADA, LORENA M. Y MATICH CECILIA C., “Algunas de las presunciones del artículo 18, tercer párrafo, de la ley 11.683, a la luz de la doctrina y de la jurisprudencia”, PET, Marzo 2007.

### 4.2.3. Diferencias de Inventarios.

El inciso c) del Art. 18 señala:

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

1. En el impuesto a las ganancias:

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

2. En el impuesto al valor agregado:

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

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

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

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

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que en relación a los impuestos a las ganancias, sobre el patrimonio neto y sobre los capitales, las diferencias de materia imponible, estimadas conforme a los puntos 1 y 3 precedentes, corresponden al último ejercicio fiscal cerrado inmediatamente anterior a aquel en el cual la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hubiera verificado las diferencias de inventario de mercaderías.

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

Como relatan Navarrine y Asorey: "Las presunciones que genera este método son de dos tipos: presunción relativa, *iuris tantum*, para los impuestos a las ganancias (presunción de ganancia neta), para el impuesto al valor agregado y al impuesto interno (monto de ventas gravadas omitidas), [...]; y la presunción absoluta, *iuris et de iure*, se regula en la imputación al período fiscal cerrado y anterior al que se comprueba."<sup>10</sup>

Referido a esta última presunción absoluta, en relación al impuestos a las ganancias, extraemos el siguiente análisis: "... para que en un ejercicio cerrado con un activo, pasivo y patrimonio neto ya declarados; pudiera existir bienes de cambio por fuera de la

<sup>10</sup> SUSANA C. NAVARRINE Y RUBÉN O. ASOREY, "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario", Ed. Lexis Nexis, 3era Edición, 2006, pág. 88.

ecuación referida, fue necesario indudablemente la existencia de operaciones marginales cuya utilidad obtenida con anterioridad permitió la adquisición de la mercadería detectada como diferencia. Es por ello que la ley presume de pleno derecho que la ganancia neta es del año anterior al cierre que posee los inventarios distorsionados.<sup>11</sup>

A los fines de este inciso c), detalla el Art. 16 del Decreto Reglamentario de la Ley (de ahora en más DR-LPF) que: "... se considerarán diferencias de inventario comprobadas las que surjan de las tomas de inventarios efectuadas por la DGI y de conformidad con los sistemas o métodos que la misma estime adecuado aplicar, en cada caso particular o con carácter general, **así como también las diferencias provenientes de la incorrecta valuación de los bienes respectivos**, teniendo en cuenta lo establecido por las normas del impuesto a las ganancias." (El resaltado me pertenece)

Sobre este primer párrafo del DR razonan Navarrine y Asorey<sup>12</sup> que:

"Hasta el dictado de la ley 23.314<sup>13</sup>, no se aclaraba si las diferencias de inventario eran físicas o por valoración. Con esa modificación se definió que las diferencias a tomar en cuenta son sólo las diferencias físicas. **Por ello las referencia del DR-LPF en su art. 16 a las diferencias por valoración no tienen efecto y la norma deberá modificarse.**" (El resaltado me pertenece)

Agrega la reglamentación que cuando las diferencias de inventario referidas anteriormente se comprueben en el ejercicio inicial, las presunciones legales podrán ser aplicadas respecto de los antecesores, socios o único dueño de la entidad verificada. En este caso, la presunción del último párrafo del inc. c) se entenderá referida al último período fiscal concluido con anterioridad a la fecha de iniciación de actividades de la mencionada entidad. (cfr. Art. 16, segundo párrafo, DR-LPF)

<sup>11</sup> GAUMET, MARCELO V., "Las diferencias de inventario como presunción legal", DTE ERREPAR, Febrero 2008, Tomo XXIX, página 103.

<sup>12</sup> SUSANA C. NAVARRINE Y RUBÉN O. ASOREY, Ob. cit. en nota 10, pág. 89.

<sup>13</sup> Fecha de publicación en el Boletín Oficial: 8/5/1986.

#### 4.2.3.1. Jurisprudencia Destacada.<sup>14</sup>

**Fallo: "Gabiola, Victor Isidro", CNACAF, Sala II, 23/12/2008.**

**"... para la aplicación de la presunción, resulta necesario que exista una diferencia física en el inventario, y que ésta esté debidamente comprobada por el Organismo Fiscal..."**

Del punto VI del fallo de los vocales:

"[...] '...parece redundante decirlo pero para la procedencia de la determinación de la materia imponible por este método presuntivo las diferencias en cuestión deben estar debidamente acreditadas ... Es decir, la Administración puede utilizar y requerir los elementos que sean necesarios para contrastar lo declarado por el contribuyente con la realidad 'reconstituida' a la fecha de la comparación con elementos ciertos, concretos y cotejables, ya que de otro modo podría caerse en una 'praesumptio praesumptionis' en donde el elemento del cual se parte también es estimado y por lo tanto carente de validez ... Tal sería el caso, por ejemplo, de considerar como diferencia de inventarios la que surge de la propia declaración o manifestación (aun por Acta labrada ante funcionarios públicos) del responsable, cuando en ella se observara disparidad en estos guarismos' [...]."

#### 4.2.4. Diferencias de producción detectadas por imagen satelital.

La L. 25.795 (BO: 17/11/2003) incorporó, a partir de esa fecha, el inc. c'), una presunción absoluta –no admite prueba en contrario– generada en el relevamiento satelital de inmuebles agropecuarios que constata diferencias entre la producción considerada por los contribuyentes fijadas según existencias iniciales y finales y la valoración, de acuerdo con precios oficiales, para exportación o en función de precios de mercado donde el contribuyente acostumbra a operar. Estas diferencias representan:

"1) En el impuesto a las ganancias:

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

2) En el impuesto al valor agregado:

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

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

3) En los impuestos sobre los bienes personales y ganancia mínima presunta:

*Bienes del activo computable.*

*Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las diferencias de materia imponible estimadas, corresponden al ejercicio fiscal en el cual la Administración Tributaria hubiera verificado las diferencias de producción.*

*Las diferencias de ventas a que se refieren el punto 2, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial, prorrateándolas*

<sup>14</sup> Se detallan otros fallos relacionados en el Punto 7.1 del "Anexo Jurisprudencia".



*en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses.”*

La doctrina ha realizado las siguientes observaciones respecto a este instrumento:

- Constituye una invasión a la privacidad que carece de exactitud al no indicar fecha en que debe tomarse la imagen.
- No tiene en cuenta registros aeroclimáticos, los rendimientos son muy variables entre campos aun antiguos por distintas razones geográficas, climáticas, etc.
- Sirve para medir áreas de siembra y en diversas oportunidades puede diferenciar el tipo de cultivo pero de ningún modo tiene exactitud para la determinación de los rindes de los mismos por lo que deberá recurrir a otra fuente de información, como podría ser, por ejemplo, los rindes promedio por distrito informados por el INTA.

#### **4.2.5. Método del punto fijo.**

Actualmente, y luego de sucesivas transformaciones, este procedimiento está fraccionado en dos períodos (de 5 días cada uno, con un intervalo no menor a 7 días de un mismo mes), que multiplicado por el número de días hábiles comerciales, representará el monto mensual correspondiente a dichos conceptos.

Si el control se efectuara en no menos de 4 meses alternados de un mismo ejercicio fiscal, será considerado ese promedio de valores lo suficientemente representativo para ser aplicado a los restantes meses no controlados, a condición de que se haya tenido debidamente en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate:

*"d) El resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios o de cualquier otra operación controlada por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en no menos de DIEZ (10) días continuos o alternados fraccionados en dos períodos de CINCO (5) días cada uno, con un intervalo entre ellos que no podrá ser inferior a siete (7) días, de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales, representan las ventas, prestaciones de servicios u operaciones presuntas del contribuyente o responsable bajo control, durante ese mes.*

*Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, el promedio de ventas, prestaciones de*

servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo período a condición de que se haya tenido debidamente en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate.

La diferencia de ventas, prestaciones de servicios u operaciones existentes entre las de ese período y lo declarado o registrado ajustado impositivamente, se considerará:

1. Ganancia neta en el impuesto a las ganancias.

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

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

En definitiva, este procedimiento:

“... no se agota en la recepción legal de una presunción, sino que contiene, juntamente con la misma, un procedimiento de fiscalización que va a permitir la comprobación de los hechos ciertos –indicios– que van a ser tenidos como base para la aplicación de la presunción contenida en la norma. [...] habilita a la DGI a impugnar las declaraciones juradas del contribuyente cuando surjan diferencias representativas entre las sumas declaradas y las obtenidas por la Administración como resultado de los 10 días de aplicación del sistema de punto fijo.”<sup>15</sup>

#### **4.2.6. Operaciones Marginales.**

El inc. e) de la LPF dice que:

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

Si la fiscalización y la comprobación de operaciones marginales abarcare un período fiscal, la presunción a que se refiere el párrafo anterior se aplicará, del modo allí previsto, sobre los años no prescriptos.”

Entonces, las diferencias que surjan de comparar las operaciones marginales con las registradas, informadas o declaradas, en el porcentaje que se aplicará sobre las ventas de los últimos 12 meses tiene igual tratamiento al que se mencionó en *punto fijo* para ganancias, valor agregado y los impuestos internos. Cuando se comprobare que las *operaciones marginales* abarcan un período fiscal, la presunción se aplicará a los años no prescriptos.

<sup>15</sup> TERESA GÓMEZ Y CARLOS MARÍA FOLCO, Ob. cit. en nota 8, pág. 161.

Dicen Navarrine y Asorey<sup>16</sup>; *"Como esta presunción es relativa, por lo que admite prueba en contrario, puede atenuar la discrecionalidad casi arbitraria que consagra la ley al aplicar la presunción retroactivamente hasta el límite de años no prescriptos."*

#### **4.2.7. Incrementos patrimoniales no justificados.**

Entre las presunciones relativas del Art. 18 de la LPF, aparece en la disposición del inc. f), una por la cual:

*"Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:*

*1) En el impuesto a las ganancias:*

*Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.*

*2) En el impuesto al valor agregado:*

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

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

*3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan."*

En 2005 la L. 26.044 (B.O.: 6/7/2005) reforma este inciso eliminando la imputación y el carácter de *gravadas* que tenían las ventas "presuntamente" efectuadas en el IVA, si se detectan incrementos patrimoniales injustificados. Por lo que, se reconoce que parte de esas ventas pudieran ser no gravadas o exentas en el IVA.

Agregan Gomez y Folco<sup>17</sup> que: *"... en lo relativo al impuesto a las ganancias desaparece la mención que establecía la norma en cuanto a que '... constituyen ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias'. Esa omisión nos lleva a pensar que, de ahora en adelante, no será condición 'sine qua non' que el origen del incremento tenga relación directa con el ejercicio en que se produce."*

##### **4.2.7.1. Jurisprudencia Destacada.<sup>18</sup>**

**Fallo: "Alsur Bahía S.A", CNACAF, Sala V, 18/6/2008.**

***"... no siempre que se verifica un incremento patrimonial no justificado, el Fisco Nacional se encuentra habilitado para efectuar el ajuste impositivo"***

<sup>16</sup> SUSANA C. NAVARRINE Y RUBÉN O. ASOREY, Ob. cit. en nota 10, pág. 94.

<sup>17</sup> TERESA GÓMEZ Y CARLOS MARÍA FOLCO, Ob. cit. en nota 8, pág. 163.

<sup>18</sup> Se detallan otros fallos relacionados en el Punto 7.2 del "Anexo Jurisprudencia".

**en el impuesto al valor agregado, suponiendo por tanto, que tal incremento responde a ventas omitidas alcanzadas por este gravamen.”<sup>19</sup>**

*“Que, en cuanto a la determinación respecto al IVA, en cambio, corresponde revocar la determinación de oficio. En efecto, una vez que se confirma la existencia de un incremento patrimonial no justificado, la DGI debe determinar por un método, cuál es el importe de las ventas omitidas.*

*Para ello, el Organismo Recaudador, tomó el incremento patrimonial no justificado más el 10% en concepto de renta consumida.*

*Que, tal como lo pone de relieve el doctor Castro, no siempre que se verifica un incremento patrimonial no justificado, el Fisco Nacional se encuentra habilitado para efectuar el ajuste impositivo en el impuesto al valor agregado, suponiendo por tanto, que tal incremento responde a ventas omitidas alcanzadas por este gravamen.*

*Esta operación, requiere, para que sea ajustada a derecho, una intensa motivación del Organismo, avalada por determinada fiscalización puntual en relación a cada período.*

*En el caso de autos, la inspección, ni siquiera ha intentado demostrar la existencia de ventas omitidas. Esto es, presume que hubo ventas omitidas, cuando perfectamente podrían darse otras formas de evadir el gravamen. Por tanto, tal como lo advierte el voto minoritario, ha operado en el caso de autos un automatismo injustificable.”*

#### **4.2.8. Depósitos Bancarios.**

El inc. g) expresa:

*“Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del periodo, representan:*

*1) En el impuesto a las ganancias:*

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

*2) En el impuesto al valor agregado:*

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

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

*3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.”*

Se establece como presunción relativa, con tratamiento de incremento patrimonial, a la sumatoria de los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen el monto de ventas los cuales representarán, respectivamente, ganancias netas y/o ventas omitidas.

##### **4.2.8.1. Jurisprudencia Destacada.<sup>20</sup>**

<sup>19</sup> Criterio que reitera el TFN en “Moraco, Horacio Carlos” (Sala B, 11/11/09).

<sup>20</sup> Se detallan otros fallos relacionados en el Punto 7.3 del “Anexo Jurisprudencia”.

**Fallo: Anselmo, Alberto A. y Anselmo, Rubén C., CNACAF, Sala V, 14/06/04.**

***"... la mera comprobación de la existencia de depósitos bancarios que se presentan excediendo el monto de los ingresos declarados en el impuesto a las ganancias no pueden constituir por sí solos una presunción con arreglo a la cual las diferencias deban tenerse como ventas omitidas a los efectos del IVA."***

*"El artículo 18 de la ley 11683 establece presunciones simples u "hominis" y presunciones legales. En las primeras el juez administrativo puede probar tanto la existencia y características del hecho cierto tomado como base como la relación entre hecho inferente e inferido. En tanto en las segundas, es el legislador quien elige el hecho inferente, estableciendo el hecho que debe inferirse. [...]"*

*En el caso de autos el Fisco no ha recurrido a una presunción legal, sino que ha tomado como parámetro los depósitos bancarios de la actora, de lo cual ha inferido el hecho imponible "ventas" de IVA.*

*Que, tal como señala Susana Navarrine la utilización del índice "depósitos bancarios" parte de un supuesto que puede ser falso, que es el coeficiente utilidad/ventas declaradas (en "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario" - Ed. Depalma - pág. 73).*

*Por tal razón, la utilización de este índice debe ser razonable, cuidando que la elección de los indicios básicos del procedimiento a emplear no sea discrecional, pues una determinación impositiva válida importa un método adecuado, indicios representativos para el caso particular y la congruencia con los resultados alcanzados.*

*Que, en el caso de autos, la mera comprobación de la existencia de depósitos bancarios que se presentan excediendo el monto de los ingresos declarados en el impuesto a las ganancias no pueden constituir por sí solos una presunción con arreglo a la cual las diferencias deban tenerse como ventas omitidas a los efectos del IVA.*

*Ello así por cuanto no se ha logrado acreditar la existencia de la actividad de venta de autos usados ni que se haya utilizado la cuenta bancaria en cuestión para dicha actividad. Por lo tanto se estaría partiendo de un hecho inferente que no está inequívocamente comprobado y que en consecuencia deja desprovista de sustento material a la presunción que se articula."*

#### **4.2.9. Remuneraciones abonadas al personal no declarado y diferencias salariales.**

El inc. h) de la LPF expresa que:

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

1) En el impuesto a las ganancias:

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

2) En el impuesto al valor agregado:

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

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

3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.

Las diferencias de ventas a que se refieren los puntos 2 y 3 de este inciso y de los incisos f) y g) precedentes, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial en el que se constataren tales diferencias,



prorrrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado.”

Esta presunción relativa parte de dos hipótesis distintas, a saber:

- a) Remuneraciones abonadas a personal no declaradas.
- b) Diferencias salariales no declaradas.

Sin embargo, ambas prevén idénticas consecuencias:

- a) Ganancias netas, con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles,
- b) Ventas omitidas

#### **4.2.9.1. Jurisprudencia Destacada.<sup>21</sup>**

**Fallo: “Corte de Ascuá, Marta Alicia”, CNACAF, Sala II, 23/8/2007.**

***“Las remuneraciones advertidas por la inspección, no sólo se relacionan razonablemente con ventas omitidas, sino también y de acuerdo a idéntico razonamiento, con gastos vinculados a aquéllas, de modo que, tal como sirven para incrementar los ingresos deben computarse para disminuirlos.”***  
Del punto VI del voto de los vocales:

*“... asiste razón al recurrente al sostener que del mismo modo en que se ajustó su obligación impositiva en atención a los sueldos marginales detectados, corresponde que se permita su deducción habida cuenta que por su naturaleza cabe definirlos como gastos necesarios.*

*Las remuneraciones advertidas por la inspección, no sólo se relacionan razonablemente con ventas omitidas, sino también y de acuerdo a idéntico razonamiento, con gastos vinculados a aquéllas, de modo que, tal como sirven para incrementar los ingresos deben computarse para disminuirlos.”*

#### **4.2.10. Ingresos de fondos del exterior.**

El artículo sin número agregado a continuación del Art. 18 LPF (art. 18.1.) establece que:

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

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

***No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos***

<sup>21</sup> Se detallan otros fallos relacionados en el Punto 7.4 del “Anexo Jurisprudencia”.

**ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.**" (El resaltado me pertenece)

Como toda presunción relativa, ésta también admite prueba en contrario, por lo que el último párrafo del artículo detallado es importante para lograr tal fin.

Esta presunción quedará sin efecto si el contribuyente prueba fehaciente que el origen de los fondos es el resultado de actividades efectivamente realizadas por él o por terceros en los países de baja o nula tributación o que los fondos provienen de fondos oportunamente declarados.

#### **4.2.11. Otros Índices.**

El último párrafo del Art. 18 LPF, agrega la enunciación de otros índices que sirven de base para las presunciones en la determinación de oficio.

Es de destacar que:

*"La carencia de contabilidad o de comprobantes fehacientes de las operaciones hará nacer la presunción de que la determinación de los gravámenes efectuada por la ADMINISTRACION FEDERAL en base a los índices señalados u otros que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, **sin perjuicio del derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario.**"* (El resaltado me pertenece)

Esta última expresión convierte a estas presunciones en "relativas", admitiéndose prueba en contrario.

La enunciación sobre estos índices para determinar las ventas o los servicios realizados o las utilidades son meramente ejemplificativas, a saber:

- consumo de gas o energía eléctrica,
- adquisición de materias primas o envases,
- el pago de salarios,
- el monto de los servicios de transporte utilizados,
- el valor del total del activo propio o ajeno o de alguna parte del mismo.

## 5. COMENTARIOS FINALES.

Sin duda que el procedimiento de determinación de oficio, en general, y sobre base presunta, en particular, tiene que tener una base probatoria muy sólida.

La convicción de la prueba se erige entonces en una moneda con dos caras bien definidas. Por un lado, el fisco debe contar con indicios cuya certeza debe servir de basamento cierto para reflejar el hecho presunto que se intenta demostrar. Por el otro, para demoler el razonamiento lógico aplicado por el órgano fiscal para determinar indirectamente la obligación tributaria, en cuanto a su existencia y cuantía, el contribuyente debe contar con gran cantidad y diversidad de pruebas –propias y de terceros– que permitan desvirtuar la tesis fiscal.

Teresa Gomez<sup>22</sup> reflejó de forma muy gráfica, especialmente en los casos en que el contribuyente no está obligado a llevar registraciones contables, el ejercicio probatorio que debe llevar a cabo el contribuyente como: una “mochila de piedra” con que debe cargar para intentar rebatir las presunciones aplicadas por la AFIP o la no existencia de determinados hechos.

Sin embargo, pudimos observar que los órganos jurisdiccionales rectificaron los criterios erróneos aplicados por el órgano fiscalizador, además de exponer principios rectores para la aplicación de las distintas presunciones.

Detectamos que a pesar de vastas modificaciones al texto del Art. 18 de la Ley de Procedimientos Tributarios (L. 11.683), todavía la aplicación de las presunciones contenidas en el mismo no ha llegado a su perfección. Si es que se puede calificar de esa forma a un procedimiento que es imperfecto por naturaleza, ya que se reconstruye una verdad presunta.

<sup>22</sup> TERESA GÓMEZ Y CARLOS MARÍA FOLCO, Ob. cit. en nota 8, pág. 161.

Con la finalidad de realizar algunas propuestas para mejorar el texto legal, exponemos los siguientes puntos:

- **Respecto de la presunción de "renta presunta por alquiler", del inc. a) del Art. 18 LPF:**

Por un lado podría incluirse en el texto reglamentario, una definición clara respecto del alcance del término "locación" y los gastos adicionales que conlleva (expensas, impuestos, etc.), para evitar cualquier interpretación arbitraria.

Y, por otro, se podría ampliar la presunción al caso de aquellos sujetos que sí cuentan con una vivienda propia, determinando por ejemplo un detalle de gastos y erogaciones tendientes al mantenimiento de tal inmueble que sirvan de base para la determinación de las ganancias netas. De tal forma, se equipararía a propietarios y no propietarios, para eliminar la discriminación de unos respecto a los otros que hace el texto legal.

- **Respecto de la presunción de "diferencia de inventarios" contenida en el Art. 18 LPF, inc. c), podemos decir que:**

Para que proceda la aplicación de la presunción legal el articulado habla de "**las diferencias físicas de inventarios de mercaderías comprobadas**" por la AFIP. Es decir, como comenta Gaumet<sup>23</sup>, "*... la Administración puede utilizar y requerir los elementos que sean necesarios para contrastar lo declarado por el contribuyente con la realidad 'reconstruida' a la fecha de la comparación con elementos ciertos, concretos y cotejables...*"

Entonces, resaltamos la necesidad de modificar el Art. 16 del DR-LPF para extraer toda referencia a **diferencias de inventarios provenientes de diferencias de valuaciones**, ya que las únicas admitidas por la ley y la jurisprudencia son las provenientes de diferencias físicas.

<sup>23</sup> GAUMET, MARCELO V., Ob. cit. en nota 11.

También podemos destacar que, sobre la redacción del inc. c) del Art. 18 LPF, las observaciones que han sido formuladas por la doctrina<sup>24</sup> se pueden resumir de la siguiente forma:

- a) Respecto del punto 1 (Impuesto a las ganancias), la crítica que ha merecido esta disposición es la referida a la adición de un 10% como renta dispuesta o consumida, por constituir una verdadera sanción sin justificación.
- b) Respecto del punto 2 (Impuesto al Valor Agregado), el hecho que el pago del impuesto no genera ningún crédito fiscal motivó oposición por considerársela una sanción infundada.

- **Respecto de la presunción de "operaciones marginales" del inc. e) del Art. 18 LPF:**

Debería limitarse legalmente la posibilidad de ampliar la presunción retroactivamente sobre los períodos no prescriptos contenida en el último párrafo de ese inciso, o determinar que casos justifican tal ampliación.

- **En la presunción referida a "incrementos patrimoniales" del inc. f) del Art. 18 LPF:**

Hemos encontrado una línea jurisprudencial que establece que no siempre que se verifica un incremento patrimonial no justificado, el Fisco Nacional se encuentra habilitado para efectuar el ajuste impositivo en el impuesto al valor agregado, suponiendo por tanto, que tal incremento responde a ventas omitidas alcanzadas por este gravamen.

Por ende no hay un vínculo directo entre ventas omitidas e incremento patrimonial, ya que puede haber otras causales que motiven este último.

La principal defensa argüida por los contribuyentes se fundamentó en la imposibilidad fáctica de haber vendido más de lo declarado, debido a límites en la capacidad productiva real o potencial de

<sup>24</sup> Comentarios extraídos de SUSANA C. NAVARRINE Y RUBÉN O. ASOREY, ob. cit. en nota 10, pág. 87 y 88.

acuerdo a los bienes de uso útiles y personal disponible, energía eléctrica consumida en el período bajo análisis, entre otros.

- **En el caso de la presunción del inc. g) incremento patrimonial por "depósitos bancarios" el criterio de la jurisprudencia ha sido similar respecto de la exigencia de una aplicación debidamente justificada:**

*"... la mera comprobación de la existencia de depósitos bancarios que se presentan excediendo el monto de los ingresos declarados en el impuesto a las ganancias no pueden constituir por sí solos una presunción con arreglo a la cual las diferencias deban tenerse como ventas omitidas a los efectos del IVA."*

- **De la presunción del inc. h), respecto de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado así como las diferencias salariales no declaradas, podemos extraer los siguientes comentarios:**

- a) Las remuneración no declaradas y detectadas por la inspección, sirven tanto para calcular ventas omitidas como para detraerlas de las mismas como gasto necesario (cfr. "Corte de Ascuá, Marta Alicia", CNACAF, Sala II, 23/8/2007).
- b) El Fisco Nacional no puede basarse en sospechas o simples declaraciones de supuestos trabajadores, sin la debida comprobación (cfr. "ECA SA", TFN, SALA A, 14/8/03).

- **Por último, toda referencia a los impuestos "al patrimonio neto y sobre los capitales" contenidas en el Art. 18 deberían ser adaptados en su texto, de corresponder, por hacer referencia a impuestos no vigentes actualmente.**

Por todo lo comentado, reafirmamos la necesidad de actualizar el texto de la norma para llevar mayor previsibilidad al procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta, garantizando un debido derecho de defensa al contribuyente.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

### **BIBLIOGRAFIA GENERAL:**

- SOLER, OSVALDO H., "Derecho Tributario", Ed. LA LEY, 3º Edición Actualizada y Ampliada.
- CHICOLINO, RICARDO M. Y OTROS, "Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional", Ed. OSMAR D. BUYATTI, Edición 2007.
- TERESA GÓMEZ Y CARLOS MARÍA FOLCO, "Procedimiento Tributario", Ed. LA LEY, 6ta Ed. Actual. y Ampliada.
- JOSÉ BIANCHI Y OTROS, "Procedimiento Tributario Aplicado", Ed. ERREPAR, Edición 2002.
- TERESA GÓMEZ, "El Procedimiento Tributario y Penal Tributario a través de la Jurisprudencia – Sentencias de Conocimiento Obligatorio", Ed. LA LEY, Edición 1999.

### **BIBLIOGRAFIA ESPECÍFICA:**

- SUSANA C. NAVARRINE Y RUBÉN O. ASOREY, "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario", Ed. LexisNexis, 3era Edición, 2006.
- JOSÉ D. LITVAK Y ESTEBAN A. LASPINA, "La imposición sobre base presunta", Ed. LA LEY, Edición 2007.
- ALMADA, LORENA M. Y MATICH CECILIA C., "Algunas de las presunciones del artículo 18, tercer párrafo, de la ley 11.683, a la luz de la doctrina y de la jurisprudencia", PET, Marzo 2007.
- GAUMET, MARCELO V., "Las diferencias de inventario como presunción legal", DTE ERREPAR, Febrero 2008, Tomo XXIX.

## 7. ANEXO JURISPRUDENCIA

### 7.1. Otros antecedentes sobre "Diferencias de Inventarios".

- En la causa "**Gambelín Hnos. de Juan D. Gómez y Cía.**" (TFN, **Sala D, 29/10/1999**), se dijo: "*... la determinación de una mayor utilidad con base en lo dispuesto en el artículo 25 inc. e) [hoy 18, inc. e)] de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modif.), fundada en diferencias de valuación de inventario, en manera alguna pueden ser consideradas ventas omitidas en el impuesto al valor agregado, y ello*

*porque las diferencias de inventarios admisibles a tales efectos, deben ser las comprobadas por el organismo fiscal en cuanto a número de unidades físicas, nunca las que surjan de un distinto criterio de valuación (cfr. art. 25 inc. c) [hoy 18, inc. c)] de la ley procedimental)."*

- También el Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa "**Griplast S.H.**" (**Sala A - 7/12/1999**) dejó aclarado que: *"las únicas diferencias de inventario a que alude el artículo 25, inciso c) [hoy 18, inc. c)], de la ley 11683 -t.o. 1978- y que, comprobadas, pueden dar lugar a la aplicación de las presunciones allí indicadas, son las que provienen de conteo físico de mercadería, conforme lo decidido en la causas 'Mialpe SRL' y 'Sacchi Hnos. SCC'. Que al ser ello así, y teniendo en cuenta que la resolución de la Dirección General Impositiva se fundó en las diferencias de valuación de inventario, sin tener en cuenta las diferencias físicas, el ajuste debe ser revocado".*

## **7.2 Otros antecedentes sobre "Incrementos patrimoniales no justificados".**

- "**Araya y Toreta SAIC**", TFN, Sala C, 28/5/08:

*"Lo expuesto redundante en la falta de apego al postulado de realidad económica que rige la materia fiscal y por ende de la búsqueda de la realidad material a que debe ceñirse la Administración, pues confirmada la existencia de un incremento patrimonial no justificado, procede dilucidar el método empleado por el Fisco para arribar al importe de ventas omitidas, ya que no siempre que se verifica un incremento patrimonial no justificado el Fisco se encuentra habilitado para efectuar un ajuste impositivo en el impuesto al valor agregado suponiendo que dicho incremento responde, en realidad, a ventas omitidas alcanzadas por el último gravamen. Esta concatenación determinativa no debe ser automática, ya que tal inferencia se verifica en el caso como una arbitrariedad susceptible de descalificación.*

*Nótese que en el caso de autos la inspección no ha efectuado ningún tipo de tarea tendiente a confirmar la existencia real de ventas omitidas en la cuantía que se infiere, descalificando sin argumento válido las pruebas traídas por la apelante en relación a su capacidad productiva real conforme el consumo de energía eléctrica denunciado o bien su capacidad productiva potencial conforme la disponibilidad de bienes de uso útiles y personal disponible, métodos indiciarios a los que, por cierto, el legislador ha dado especial relevancia en el primer párrafo del artículo 18 de la ley 11683."*

- "**Mirab**", CNACAF, Sala IV, 22/2/2007, del punto X y XII de los vocales:

"X. Que distinta es la conclusión a la que se llega en lo relativo al impuesto al valor agregado ya que en el caso de incrementos patrimoniales la traslación a ese tributo no opera automáticamente y sin mayor análisis pues como lo ha sostenido esta Sala si bien el Fisco tiene por ley la facultad de utilizar presunciones para determinar la verdadera situación fiscal del contribuyente, no está autorizado a 'intuir' tal situación (conf., esta Sala - 12/12/2001 - 'Viacava, Ricardo O. -TF 13.153-I - AC 13.695-I/13.694-'; 'Frigorífico San Francisco SA -TF 21.095-I- c/DGI'). [...]

XII. Que en tales condiciones no se estima ajustada a derecho la presunción del Fisco de considerar como ventas omitidas a los montos cuestionados, máxime si se tiene en cuenta que el Fisco no alegó ningún otro fundamento para sustentar esa presunción como podría haber sido la existencia de depósitos bancarios, diferencias de inventario, compra de materia prima, mercadería de reventa, etc. En tal sentido se considera irrazonable lo sostenido por el Tribunal Fiscal respecto de que la actora debió haber probado 'la total imposibilidad de la elaboración de los productos en fábricas de terceros', pues ello resulta ser una prueba negativa absolutamente impracticable."

### **7.3 Otros antecedentes sobre "Depósitos Bancarios".**

- **"Giorgio, José Vicente", TFN, Sala B, 25/6/04.**

"... no resulta ocioso recordar que la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto."

- **"Nicoletti S.A", CNACAF, Sala I, 19/12/2008:**

"... aun cuando pudiera merecer algún reparo que, la determinación sobre base presunta tenga como punto de partida la detección de cuentas bancarias a nombre de directivos de la recurrente o familiares de éstos, marginadas de los registros contables de la sociedad, respecto de los cuales se presume que los fondos corresponden a las actividades sociales, lo cierto es que, en el caso bajo examen, la contribuyente prescindió de aportar elemento alguno, fuera de sus propias declaraciones, que justifiquen, de algún modo, que los depósitos bancarios en cuestión no guardan vinculación con la actividad de la firma actora.

De otro lado, la presunción que efectúa el Fisco, dada por la comprobación de la existencia de depósitos bancarios que se presenta excediendo el monto de las ventas declaradas, se encuentra reforzada por los restantes elementos de convicción obrantes en la



causa -en particular, a través de la verificación llevada a cabo a uno de los clientes de la firma actora, Piazza Hnos., de la cual surgieron cuentas bancarias de proveedores, entre los que se encuentra Nicoletti SA, y con relación a éste último se pudo constatar que los cheques de Piazza Hnos., no declarados por la actora, fueron depositados en una caja de ahorro a nombre de Daniel Nicoletti (hijo de un directivo) y no de la sociedad; asimismo, a raíz de la solicitud de informe a las instituciones bancarias acerca del detalle de los cheques emitidos y los valores depositados en las cuentas consideradas como "omitidas", se localizaron valores recibidos en pago por ventas efectuadas por la sociedad y depositados en cajas de ahorro no declaradas por la firma (cfr. fs. 167/179 refoliadas del Cuerpo IVA, "Cuerpo Principal", T. I)-, evidenciando la real magnitud de la materia gravada.

De allí, se concluye que el método determinativo utilizado por el Fisco guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados."

#### **7.4 Otros antecedentes sobre "Remuneraciones abonadas al personal no declarado y diferencias salariales".**

**- ECA SA (TFN, SALA A, 14/8/03):**

"V. [...] no puede concluirse que la circunstancia de que el contribuyente no impugnara la deuda previsional, transforma los hechos allí controvertidos en hechos ciertos que sirvan al ente fiscal para determinar las obligaciones impositivas. Ello, a poco que se repare que el propio contribuyente en el momento de efectuar el pago de aquella deuda, dejó constancia de su disconformidad con la misma. El ente fiscal sólo se encontraba autorizado a utilizar la presunción que establece el último párrafo del artículo 18 de la ley ritual.

VI. [...] cabe poner de relieve en primer término que las supuestas declaraciones de los trabajadores encuestados por los funcionarios de la Administración, no han sido corroborados ante este Tribunal, ya que los mismos han negado que hubieran percibido salarios superiores a los registrados (v. declaraciones de fs. 298/303, pregunta 5). Cabe recordar que los actos impugnados se sustentan únicamente en dichas declaraciones.

[...] De tal forma, esos elementos no pudieron constituirse en el único fundamento tenido en cuenta para obtener la materia imponible, toda vez que se debió recurrir a otros, para confirmar si esos datos se correspondían con operaciones gravadas.

**El Fisco Nacional no puede basarse en simples sospechas ni en cadenas de presunciones; debe destacarse que la circunstancia de tomar como premisa menor una presunción y**



**no un hecho conocido, constituye un razonamiento que carece de sustento legal, ya que legalmente debe existir un indicio que permita arribar a una presunción, y no llegar a una conjetura partiendo de otra presunción.**

[...] En todos los casos, el ente fiscalizador debe probar el hecho en el que se basa la presunción. Y ello es así, porque tratándose de juicios de probabilidad -no de certeza-, el Fisco debe acreditar el hecho base (precisión), que exista conexidad entre aquel hecho y la consecuencia que se extraiga como sumamente probable (seriedad) y, además, todos los hechos conocidos deben conducir a la misma conclusión (concordancia).

Una vez demostrado el sustento fáctico en que se fundamentó la presunción, se produce una inversión en la carga de la prueba; esto es, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria quien debe demostrar las circunstancias que las descalifiquen.

En este sentido en nada ayuda el resto de la información obtenida durante la inspección. En efecto, se circularizaron a los principales proveedores y clientes de la firma, controlándose la información recibida con los registros de IVA Compras y Ventas, no detectándose operaciones no registradas; se circularizaron las entidades bancarias de la Ciudad de Concordia, solicitándose información referida a la firma actora como a los directores, no detectándose irregularidades con los registros y estados contables de la empresa. Tampoco se constataron diferencias con relación a los importes declarados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y los que surgen de los estados contables.” (El resaltado me pertenece)

#### **Cita de este artículo:**

RIZO, J. M. (2013) “El procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta: análisis doctrinario y jurisprudencial sobre la aplicación de las presunciones”. *Revista OIKONOMOS [en línea]* 21 de Abril de 2013, Año 3, Vol. 1. pp.79-110 . Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

