

# DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

## DETERMINATION OF TAX LIABILITY

---

CP Ricardo M. Chicolino<sup>1</sup>

---

### RESUMEN:

En el presente trabajo se analiza la aplicación del procedimiento de determinación de oficio previsto en las distintas normas legales de carácter nacional y provincial - las cuales guardan cierta similitud entre sí y respecto de las previstas en las normas municipales -, así como también los criterios que deben seguir los organismos de recaudación competentes para fundar la determinación de la obligación tributaria presuntamente omitida en un criterio sustentado en "base cierta", o, subsidiariamente, en "base presunta".

Así también se analizan las presunciones legales - que admiten y no prueba en contrario - y los indicios, tanto desde el punto de vista conceptual, su clasificación y los requisitos necesarios para justificar su aplicación; haciendo una distinción entre éstas y las ficciones. Por último, se estudia el desarrollo del procedimiento propiamente dicho partiendo desde la orden de intervención, los medios probatorios, la prevista, la vista, el acto administrativo que conforma la resolución del caso, la caducidad y finalmente los efectos de la determinación para las partes que intervienen en el mismo.

### SUMMARY

In the present work, the application of the ex officio determination procedure provided for in the different national and provincial legal regulations is analyzed - which have a certain similarity between themselves and with respect to those provided for in municipal regulations -, as well as the criteria that The competent collection agencies must follow to base the determination of the allegedly omitted tax obligation on a criterion based on "certain basis", or, secondarily, on "presumed basis".

In this way, the legal presumptions are also analyzed - which admit and do not prove otherwise - and the indications, both from the conceptual point of view, their classification and the necessary requirements to justify their application; making a distinction between these and fictions.

Finally, the development of the procedure itself is studied starting from the intervention order, the evidentiary means, the foreseen, the hearing, the administrative act that makes up the resolution of the case, the expiration and finally the effects of the determination for the parties. who are involved in it.

---

<sup>1</sup> Contador Público (UBA). Posgrado en Derecho Tributario en la Universidad de Salamanca (España). Posgrado en Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad Austral. Docente por concurso público en carreras de grado de la UBA (Teoría y Técnica Impositiva II), docente de grado y posgrado en la Universidad de El Salvador, la Universidad Austral, la Universidad de Cuyo, la Universidad de Rosario, la Universidad Atlántida Argentina y la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Ex asesor en la Agencia de Recaudación Faguina, Ex representante por la Provincia de Tierra del Fuego en la Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral, asesor en la Subsecretaría de Finanzas Públicas de la Nación, funcionario de la AFIP y asesor en proyecto de reformas fiscales ante la CEPAL. Miembro de la AAEP. Autor y coautor de libros de la especialidad tributaria. Publicación de artículos en editoriales especializadas. Expositor en jornadas y congresos de la especialidad. Asesor de empresas. Orcid: 009-0001-2114-0091.

**PALABRAS CLAVE:** Determinación de la obligación tributaria - procedimiento de determinación - presunciones - ficciones - desarrollo del procedimiento - medios de pruebas - resolución determinativa - caducidad del procedimiento y verdad material objetiva.

**KEY WORDS:** determination of the tax obligation - determination procedure - presumptions - fictions - development of the procedure - means of evidence - determinative resolution and expiration of the procedure.

## I. Introducción

Giuliani Fonrouge<sup>2</sup> al referirse a la determinación de la obligación tributaria la define como *"el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación"*.<sup>3</sup>

En definitiva expresa que el acto mediante el cual se cuantifica o determina la obligación y que define el monto del impuesto determinado, los conceptos computables como pagos a cuenta del mismo y el saldo resultando puede estar a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria (contribuyente o responsable) mediante la autodeclaración de sus obligaciones; del sujeto activo (organismo recaudador) a través del ejercicio de su función de verificación y fiscalización, o, de ambos en forma conjunta.

Así lo establece expresamente nuestra ley procedimental<sup>4</sup> (LPF) en el artículo 11° cuando establece que dicha obligación está a cargo del responsable mediante la presentación de la declaración jurada correspondiente, en el artículo 16° y siguientes cuando faculta al fisco a proceder conforme el procedimiento de determinación de oficio, o, mediante el método de determinación mixta previsto en el 3° párrafo del referido artículo 11° de la citada norma legal.

## II. Determinación de la obligación tributaria.

### II.1.-Determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo de la misma:

Respecto de la Ley nacional el artículo 11 establece *"la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establece la Dirección general"*. Es decir que la propia norma delegó en el sujeto pasivo de la obligación tributaria su determinación, hecho designado por la doctrina como "autodeterminación" de la misma.

### II.2.-Determinación de la obligación tributaria por el organismo fiscal

El artículo 16° del citado cuerpo legal define claramente en qué casos y bajo qué circunstancias especiales el organismo de recaudación asume la obligación de proceder a determinar la obligación tributaria en el ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización, que oportunamente le fueron concedidas en el capítulo V de dicho ordenamiento.

2 Derecho Financiero, Vol. I, Editorial Depalma, Bs.As., 1984, págs. 451 y sgtes.

3 REGINAL LEE SA, CNFCA, Sala IV, 12/02/87.

4 Ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones)

A tal efecto, establece la norma que en los casos en que "*...no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Dirección General Impositiva procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo en su caso...*".

En la Provincia de Córdoba, el artículo 62° comprendido en el Título Sexto de la Ley 6006 (t.o. por el Decreto 550/2023<sup>5</sup>) prevé idénticas situaciones mediante las cuales se facultan al organismo de control a determinar de oficio la obligación tributaria.

### **II.3.- Determinación mixta**

Este procedimiento determinativo fue utilizado en nuestro país en situaciones aisladas y con resultados desalentadores para el organismo de control fiscal. Se trata de un mecanismo a través del cual el contribuyente, responsable o tercero aporta los datos necesarios para que el Fisco proceda a liquidar el tributo de que se trate.

Si bien está contemplado en el último párrafo del artículo 11° de la Ley 11.683 cuando faculta a la Dirección General Impositiva 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 contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posee*", su utilización en el contexto vigente no produjo los resultados esperados (recuérdese el impuesto docente utilizado en la década del ochenta y los magros resultados producidos a nivel recaudatorio).

## **III. Procedimiento de determinación de oficio**

### **III 1. Concepto**

Considerando que el sistema tributario argentino en general aún se base en el procedimiento auto declarativo de la obligación tributaria, destacamos el avance en las administraciones fiscales de los distintos niveles de gobierno del país un claro – a veces lento – avance hacia un mayor control sistémico de este procedimiento con el fin de arribar a un sistema de declaración oficial.

En este contexto en el que mantiene su vigencia el régimen auto declarativo, el legislador debió conceder a los distintos organismos de control fiscal – de los distintos niveles de gobierno - amplias facultades de verificación y fiscalización, con el fin de fiscalizar y verificar dicho régimen, y poder determinar, en los casos en que corresponda, la verdadera materia imponible presuntamente omitida.

Es por ello por lo que el artículo 16 de la ley procedimental establece el momento en que el fisco está facultado para poner en funcionamiento el procedimiento de determinativo, en pos de determinar o corregir – en los casos en que corresponda - la materia imponible no declarada en tiempo y forma, o espontáneamente mal declarada por el contribuyente en la correspondiente declaración jurada<sup>6</sup>.

Jarach<sup>7</sup> definió con suma claridad la diferencia conceptual entre determinación de oficio y liquidación, para ello destacó que la primera consiste en la comprobación de los hechos y de las normas jurídicas aplicables, como así también del monto imponible que corresponda determinar por la aplicación de tales normas, y, de las pautas legales de valoración, aun cuando se omita el cálculo del gravamen adeudado; en tanto que la liqui-

5 B.O. 31/5/2023.

6 MINETTI, Juan, CSJN, 09/05/57.

7 DINO JARACH, Curso de Derecho Tributario, Tomo I, Págs. 344/346.

dación, consiste precisamente en el procedimiento de cálculo tendiente a determinar el monto del tributo que resulte, tanto a favor del fisco como del contribuyente<sup>8</sup>.

Para corregir la materia imponible oportunamente declarada por el contribuyente, o, determinarla en su reemplazo, la AFIP o los organismos de control de los distintos niveles de gobierno, deben en primer lugar impugnar la declaración oportunamente presentada al determinar<sup>9</sup> - previo control - 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 por el contribuyente es un hecho que se desarrolla durante el procedimiento determinativo que no requiere de un acto expreso, sino que solamente basta con que el fisco pruebe debidamente que la misma:

- a) no representa la realidad económica de los hechos,
- b) no comprende la totalidad de las operaciones desarrolladas,
- c) no respeta lo dispuesto en las normas legales aplicables respecto de los conceptos exentos, computables, no computables, etc.

Es por ello, que la presentación de la declaración jurada no realizada en término o la rectificación de la oportunamente presentada que se realice durante el período de tiempo en que se desarrolla la inspección o el procedimiento determinativo implica en sí mismo la aceptación tácita de un ajuste, del cual derivan a su vez la aplicación del régimen sancionatorio vigente.

### III.2. Procedimientos determinativos.

En los casos en los que el fisco como consecuencia de un proceso de verificación y fiscalización detecte la necesidad de determinar o ajustar la base imponible presuntamente omitida, puede recurrir a alguno de los procedimientos determinativos de cálculo aplicados en el siguiente orden de prelación:

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

Dicho orden de prioridad surge de lo previsto en el primer párrafo del artículo 16 de la LPF que al respecto establece: "...y al liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, **por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella...**"; en tanto que el tercero es la interpretación que resulta de la conjunción de ambos.

Respecto de la potestad que la ley le concede a la administración fiscal <sup>10</sup> para determinar la materia imponible no declarada por el contribuyente, o, de ajustar la presuntamente declarada de manera incorrecta, existen distintas posturas doctrinarias.

La encabezada por Jarach<sup>11</sup> reconocen que no puede discernir entre ejercer o no dicha

8 SIDERAL SA, TFN, Sala A, 12/03/98.

9 Ley 6006, Art. 62, inciso b): "Cuando la declaración jurada ofreciera dudas relativas a su sinceridad o exactitud o fuese impugnada a juicio de la Dirección, y..."

10 DÍAZ SIEIRO, VELJANOVICH Y BERGROTH, Procedimiento Tributario, Edic. Macchi, 1993, Bs.As., Pág.193.

11 JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 2ª Edición, Edit. Abeledo Perrot, Págs. 372 y ss.

función sino que está obligada a ejercerla, por otro lado, Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth<sup>12</sup> sostienen que cualquier órgano de la administración al cual se le ha adjudicado de cierta potestad, siempre está obligado a ejercerla, sin que esto represente una particularidad propia de la actividad jurisdiccional tal como resulta de lo dispuesto en el Art. 3 de la LPA que establece que el ejercicio de la misma "...constituye una obligación de la autoridad o del órgano correspondiente...", situación que despeja toda duda en los dichos de tales autores.

La determinación de oficio sobre base cierta prima sobre los restantes métodos determinativos y procede en los casos en que el organismo fiscalizador pueda determinar con exactitud la magnitud de la obligación tributaria<sup>13</sup> presuntamente omitida en base a todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho<sup>14</sup>, que le permiten verificar su existencia y cuantía<sup>15</sup>, y que se constituyen en la prueba obrante en el expediente que le permite sostener su postura.

De la misma manera, el 2° párrafo del artículo 63° del Código Fiscal de la Provincia de Córdoba<sup>16</sup> (CFC) establece idéntica alternativa, y la primacía del procedimiento sobre base cierta respecto del método presuntivo surge de lo dispuesto en el 4° párrafo del citado artículo cuando establece: "*En los demás casos la determinación se efectuará sobre base presunta tomando en consideración todos los hechos...*".

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 artículos 33° y siguientes de la LPF, como así también el 3° párrafo del artículo 63 del CFC, ya sea que ésta fuera proporcionada por terceros o por el propio contribuyente.

Este tipo de determinación requiere probar de manera fehaciente la existencia del hecho cierto<sup>17</sup>, 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. Tal es el caso considerado en la causa Iglesias-Borgatello<sup>18</sup> en la que el TFN consideró que el incumplimiento a las formalidades establecidas por la RG 151/98<sup>19</sup> implica una determinación de oficio en base al procedimiento mencionado. La determinación de oficio sobre base presunta no es un procedimiento de uso discrecional por parte del organismo de control, sino que solo puede recurrir a él en forma subsidiaria, excepcional y en la medida en que de manera debidamente fundada quede probada la imposibilidad de utilizar el procedimiento determinativo sobre base cierta.

---

12 Ob. Cit. en 7.

13 GIULIANI FONROUGE, C.M y NAVARRINE S.C., Procedimiento Tributario, 5ta.Edic., Edit. Depalma, Bs.As., 1992, Pág.467.

14 Obra cit. 2, Pág.193.

15 ABASTO, RAMÓN ÁNGEL, TFN, Sala D, 21/11/00.  
ALFANFIN SA, TFN, Sala B, 31/05/95.  
MARIANETTI, DANIEL, TFN, Sala A, 04/02/01.

16 Ley cit. Nota 7.

17 LAVANDERÍA DEL VALLE SRL, TFN, Sala A, 19/11/03.

18 IGLESIAS OSVALDO Y BORGATELLO CÉSAR, TFN, Sala B, IGLESIAS26-05-06.

19 RG 151/98. B.O., 25/06/98.  
LABORATORIOS BAHER SRL, TFN, Sala A, 25/02/03.

Así lo señala destacada doctrina<sup>20</sup>, cuantiosos fallos<sup>21</sup>, y la propia AFIP<sup>22</sup>, aunque esta postura no está claramente expuesta en la Ley 11.683.

Un claro ejemplo de la primacía del procedimiento determinativo en base cierta lo constituye el caso “Cerámica Bolla SA<sup>23</sup>” en el que la AFIP reconstruyó la materia imponible en base a la documentación respaldatoria aportada por el contribuyente, aún ante la ausencia de las registraciones contables que obligatoriamente debía confeccionar el contribuyente conforma la naturaleza jurídica del tipo societario constituido.

El sentido de su consideración legal se sustenta en la posibilidad de permitir la alternativa de reconstruir la materia imponible presuntamente omitida mediante la utilización de criterios estimativos al no existir la posibilidad de hacerlo mediante el procedimiento de base cierta.

Esta situación ocurre cuando el fisco no puede disponer de la información necesaria para determinar sobre base cierta, pero encuentra o detecta la existencia fehaciente de un hecho cierto, no declarado, que habilita la presunción, y entonces se aplica las presunciones que el legislador plasmó en el artículo 18 de la ley procedimental.

De tal modo, dichas presunciones, permiten sustituir la materia imponible oportunamente 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<sup>24</sup>.

En los referidos dictámenes, el organismo fiscal reconoce expresamente que el procedimiento previsto en el artículo 18 de la LPT es de carácter excepcional, y, que las presunciones legales admitan o no prueba en contrario, son instrumentos delicadísimos del orden jurídico y no pueden interpretarse y aplicarse sino con una gran prudencia y sentido de equidad.

Dicha situación, también fue reconocida por el TFN<sup>25</sup> en la causa FUNES, Orlando al expresar que *“... La determinación cierta y la determinación presuntiva no están liberadas a un criterio discrecional del Organismo Recaudador, sino que dependen de las circunstancias que permitan a la Dirección la determinación del impuesto; la regla general debe ser la determinación cierta y por conocimiento directo de la materia imponible y, como regla de excepción, la determinación sobre base presunta”*; de la misma manera la Sala D del TFN en la causa Buenos Aires Management SRL<sup>26</sup> revocó la determinación sobre base presunta ante la ca-

20 DUBIN, LITVIN Y ZADJMAN, Determinación de la materia imponible sobre base presunta, Imp.XLIV-A Págs. 389 y Sigtes.

21 GÓNZALES ANTONIO Y OTROS, TFN, Sala D, 16/8/89.  
CAPUZUCCO JORGE, TFN, Sala C, 27/03/02.

22 DICTAMEN 136/94, DATJ, 29/08/94.  
DICTAMEN 82/77, DATJ, 14/11/77.

23 TFN, 2/5/00 y CNACAF, Sala IV, 5/7/00.

24 MAGGIO OSVALDO O, TFN, Sala A, 24/05/02.

25 FUNES ORLANDO, TFN, Sala N, 14/08/73.  
BERAJA, Alberto D, - DWEK, José R, TFN, Sala A., 25/02/98.  
GUS MIG SRL, TFN, Sala A, 23/04/03.  
IGLESIAS Y CIA SCC, TFN, Sala C, 28/12/84.  
VERDE JUAN, TFN, Sala A, 28/03/90.

26 TFN, Sala D, Buenos Aires Management SRL, 7/11/2012; CNACAF, Sala IV, Joaquín Soto e Hijos SA, 18/3/14; TFN, Sala B, Flores Miguel Ángel, 26/5/14; TFN, Sala B, Portal del Norte SA, 7/8/15, entre muchos otros.

tegórica posibilidad que tuvo el fisco de hacerlo sobre base cierta, tal como lo demostró con posterioridad.

En virtud de lo dispuesto en la referida norma legal, que fuera ratificado también por la jurisprudencia<sup>27</sup>, podemos clasificar los supuestos en los que la AFIP 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 de los hechos, en estos casos, la impugnación de la validez de las declaraciones juradas presentadas por ausencia de sustentación jurídica de los elementos en los que se basa, y, la ausencia de elementos que permitan determinar con exactitud la real carga tributaria, son las condiciones que abren el camino hacia la determinación de oficio en base presunta<sup>28</sup>.

b) Cuando la AFIP no pueda acceder a las registraciones contables o a la documentación respaldatoria. Es esencial la función que cumple la documentación respaldatoria de las operaciones celebradas porque le dan confiabilidad a las mismas.

c) Cuando la Dirección en uso de sus facultades Arts. 33, 34, 35 y Sigtes. de la LPT, determina la falta de veracidad que debe existir entre la información volcada en las declaraciones juradas, en comparaciones con los registros contables y/o con la documentación respaldatoria de las operaciones celebradas.

Como bien lo señala Celdeiro<sup>29</sup> *"...la existencia de una contabilidad no objetable no exime al contribuyente de presentar otras pruebas cuando el fisco verifica la existencia de factores no reflejados en los registros contables que inciden en el monto de la materia imponible"*<sup>30</sup>.

Tampoco es necesario que el fisco emita un acto o comunicación expresa en la que se decida o comunique la impugnación de las declaraciones juradas presentadas o de las registraciones contables, por el contrario, la comprobación (por parte del fisco) de la mera existencia de elementos que demuestren la realización de actos u operaciones no registradas, no declaradas o que no estén debidamente respaldadas por la documentación correspondiente, constituyen prueba suficiente de que las mismas no representan la realidad económica del ente<sup>31</sup>.

Lo expresado, en modo alguno intenta quitarle eficacia a la contabilidad como medio de prueba, todo lo contrario, su existencia sin objeciones formales, con respaldo suficiente por la documentación que acredita los movimientos registrados, es prueba concreta y preconstituida que posibilita destruir cualquier intento de presunción aplicable por el fisco<sup>32</sup>.

27 ODDONE LUIS A Y CIA., TFN, Sala A, 7/10/88.  
SOLA FÉLIX Y OTROS, CNF, Sala C A, 12/11/63.  
SIK, J.A., TFN, Sala B, 11/06/86.  
COCCONI GORKY, CNF, Sala II, CA, 23/05/72.

28 OYHAMBURU PEDRO – QUIROGA PEDRO - TFN, Sala D, 07/08/87.

29 Celdeiro, Ernesto Carlos, Procedimiento Tributario, T. II. Edic. Nueva Técnica S.R.L., 1992, Pág.41.  
JOSÉ E. SAEZ Y CÍA. SA, TFN, Sala B, 28/08/95.

30 ODDONE, Luis A y Cía. Asesores Financieros, TFN, Sala A7/10/98.

31 ARGEN PESCA SA, TFN, Sala B, 08/08/06.

32 GRA-AL SA, TFN, Sala C, 09/10/01.

Respecto del procedimiento denominado base mixta, se reconoce su aplicación siguiendo los términos utilizados por la doctrina y también por el TFN, en ciertos casos, en los cuales la determinación realizada por el fisco procede en base a información aportada por el propio contribuyente, aunque careciendo de respaldo documental.

Así el TFN<sup>33</sup> reconoció que..." en el presente caso la determinación practicada por el fisco no ha sido realizada sobre base exclusivamente presunta, sino por el denominado sistema mixto. Ello ya que el fisco no ha determinado las ventas omitidas a partir de un incremento patrimonial no justificado, sino que lo hizo comparando las DDJJ presentadas por el propio contribuyente en el IVA e Impuesto a las Ganancias, detectando una diferencia en la declaración de ventas de uno y otro impuesto".

Lo expresado previamente implica que la búsqueda de la verdad material objetiva para determinar la materia imponible presuntamente omitida constituye el objetivo central de cualquier organismo de control, aún en el caso de fiscalizaciones que controlen el cálculo de los coeficientes de distribución de ingresos del Convenio Multilateral (CM).

Sobre este aspecto, y tal como ocurre en cualquier determinación tributaria practicada por los distintos organismos de control respecto de fiscalizaciones que determinan base imponible omitida, en el caso del CM la búsqueda de la verdad material objetiva involucra también la consideración de operaciones existentes, debidamente probadas y no registradas, las que deben integrar el procedimiento determinativo por el que se busque ajustar los referidos coeficientes<sup>34</sup>.

### **III 3. Improcedencia de la determinación de oficio.**

El artículo 14 de la LPT, establece que cuando se computen contra el impuesto determinado por el contribuyente conceptos improcedentes, la Dirección no deberá recurrir al procedimiento determinativo a los efectos de lograr su cobro, sino que bastara, simplemente, con la intimación de pago de los conceptos indebidamente computados, o, computados en exceso.

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 artículo 14 de la LPT solamente se utiliza cuando no se modifique el impuesto determinado, pero si el impuesto a pagar, como consecuencia de haber detectado la existencia de conceptos imputados erróneamente que intenten hacerse valor como pagos a cuenta del tributo.

El Código Fiscal de la Provincia de Córdoba<sup>35</sup> lo considera especialmente cuando define que " ... en los casos en que la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, provenientes de retenciones, percepciones, recaudaciones y/o pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor o el saldo a favor de la Dirección se cancele o se difiera impropriadamente (régimenes promocionales incumplidos, cauducos o inexistentes, compensaciones no autorizadas por la Dirección, etc.), no procede para

33 MANTECA TÍO PUJIO SA, TFN, Sala A, 02/11/05.

34 Práctica Integral Buenos Aires, febrero 2017, Chicolino Ricardo M. y Arósteguy, Jorge H, Editorial Errepar.

35 1° párrafo del Art. 61 de la Ley 6006 -t. o 2023-.

*su impugnación el procedimiento normado en los artículos 62 y siguientes de este Código, 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.*

Además, en el 2º párrafo de la citada norma, se extiende la aplicación de este criterio a las situaciones que se originen por la aplicación de alícuotas que no se corresponden con establecidas para el código de actividad que surge de la respectiva ordenanza fiscal. Tal situación resulta aplicable cuando es consecuencia de la utilización de alícuotas improcedentes en relación a la actividad desplegada por el contribuyente, sin embargo, en mi opinión, debiera aplicarse el procedimiento de determinación de oficio cuando no exista coincidencia respecto a la calificación de la actividad desarrollada, como por ejemplo, en ciertas jurisdicciones se discutió si la actividad de Fason debiera ser considerada actividad industrial, situación en la cual la discusión no se refería expresamente a la alícuota aplicada sino a la calificación de industrial o no de la actividad desarrollada. De más está decir, que, si el fisco pretende modificar cuantitativamente la base imponible, no podrá recurrir a la utilización de este procedimiento excepcional de liquidación administrativa, puesto que, en tal caso, se está incidiendo sobre un aspecto de la materia imponible que hace al impuesto determinado, en cuyo caso, indefectiblemente resultará de aplicación el procedimiento reglado de Determinación de Oficio como garantía constitucional que le asiste al contribuyente y/o responsable.

### **III 4. Presunciones**

#### **III 4.1. Concepto**

El diccionario de la Real Academia Española define al término como: sospechar, juzgar o conjeturar una cosa, por tener señales o indicios para ello. Por su parte Pérez de Ayala<sup>36</sup> lo define como... *"el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro hecho conocido, del que normalmente depende aquel hecho probado,"*; y García Mullin<sup>37</sup> como... *"una operación lógica donde a partir de un hecho conocido con certeza se infiere la probabilidad de que haya ocurrido otro que estrictamente se ignora."*

Martín Oviedo<sup>38</sup> entiende *"... que la presunción deduce de una realidad o hecho natural, al que dota, no obstante, de relevancia jurídica por la circunstancia misma de tal deducción, otra realidad o hecho igualmente natural"*.

En síntesis, de las definiciones expresadas surge como requisito indispensable para su aplicación la comprobación fehaciente de la existencia de un hecho cierto del cual se deriva la posibilidad de presumir otro hecho con el vinculado,

La determinación de oficio sobre base presunta se fundamenta en la utilización de presunciones que permitan suponer hechos desconocidos para el organismo de contralor partiendo de hechos ciertos debida y fehacientemente conocidos, los que por relación de causalidad existente entre ambos se permite aseverar la derivación lógica y razonable del hecho presunto legalmente admitido<sup>39</sup>.

36 PÉREZ DE AYALA, José L., Las Ficciones en el Derecho Tributario, Edit. de Derecho Financiero, Madrid, 1970, Pág. 20.

37 GARCÍA MULLÍN, Roque, Las Presunciones en el Derecho Tributario, Revista D.F., T XXXVIII, Pág. 489.

38 MARTÍN OVIEDO, J.M., Ponencia Española a las II Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios, Río de Janeiro, oct. de 1968, cit. p/Pérez de Ayala en Ob. (8).

39 GRUAS GUT SRL, CNFCA, Sala I, 28/03/03.

En consecuencia, se descarta la posibilidad de aplicar una presunción partiendo de otro hecho presunto, proceso que se conoce como polisilogismo o cadena de presunción, o comúnmente como presunción de presunción<sup>40</sup>.

El proceso de determinación de la obligación tributaria basado en la utilización de cadenas de presunciones fue unánimemente descartado<sup>41</sup> o rechazado por la jurisprudencia, porque afecta el derecho a defensa del contribuyente<sup>42</sup>, situación que no ocurre cuando el procedimiento es correctamente aplicado.

En efecto, en los casos en que el fisco parte de un hecho cierto que no está debidamente probado del cual pretende derivar la existencia de un hecho presunto, le permite al contribuyente no sólo discutir la relación de causalidad y certeza entre ambos, sino también la existencia del hecho cierto del cual parte la presunción.

En síntesis, suponer la existencia de un hecho presunto sin acreditar suficientemente la existencia del hecho cierto del cual debe partirse, conlleva a una actitud peligrosa por parte del fisco, cuya admisión legal representaría un avasallamiento al derecho de defensa, al permitir transferirle al contribuyente la totalidad de la carga probatoria respecto de la inexistencia del hecho o acto que se le imputa, simplificando inapropiadamente la labor de fiscalización y verificación.

Así ocurrió en el "caso concreto" Honda Motor Argentina SA (HMASA) entregaba vehículos en el domicilio de la casa central de un concesionario ubicada en la Ciudad de Resistencia, Provincia del Chaco, con sucursales en distintas ciudades, entre las cuales se encontraba Corrientes. En su apelación sostuvo que al momento de la entrega desconocía cuáles vehículos serían asignados por el concesionario a las distintas sucursales.

La inaplicabilidad de polisilogismos para ajustar la materia imponible quedó claramente resuelta en abundante jurisprudencia<sup>43</sup> - de los distintos fueros judiciales nacionales y provinciales - así como también a través de la opinión de la más destacada doctrina<sup>44</sup> na-

40 VIACAVA RICARDO O., CNFCA, Sala IV, 18/12/01.

ACERÍAS BRAGADO SA, TFN, Sala C, 17/12/96.

CLAPEA SA, TFN, Sala A, 05/09/89.

FACTOR SA, TFN, Sala B, 20/10/03.

41 TFN, Sala D, GALIANO, Florentino - GRANDA, Josefa Arabia, 06/02/04.

TFN, Sala A, SÍAS, Antonio Raúl, 14/07/03.

42 De Luca Marina y Arósteguy Jorge H, Convenio Multilateral. la utilización de una cadena de presunciones para establecer un nuevo criterio de atribución de ingresos, Práctica Integral Buenos Aires, Mayo/2017, Editorial Errepar.

43 "Verde, Juan Ambrosio" - TFN - Sala A - 28/3/1990 - Cita digital EOLJU124243A: Que, por ello, la DGI incurre en un sorites (al decir de Alsina: "Tratado de Derecho Procesal Civil y Comercial" - pág. 684) al construir un polisilogismo, tomando como premisa menor una presunción y no un hecho conocido, razonamiento que como hemos expuesto, carece de sustento legal (cfr. TFN - Sala A - 5/9/1989, "Clapea SACIFI"). "Vairolatti, Héctor A." - CNA - Sala III - 12/11/1981 (datos de terceros arbitrariamente escogidos para presumir). En donde se afirmó que "si bien hubiera podido el Fisco, de acuerdo con el artículo 25 de la ley de rito, basar su determinación de oficio en presunciones, a falta de conocimiento de la materia imponible por vía de elementos de juicio directos, no cabe que aquella se funde en datos arbitrariamente elegidos que por su índole no exhiban un nexo razonable con el hecho de que se trate". "Tal resulta ser el caso de un contribuyente-contador público que por el ejercicio de su actividad profesional puede percibir valores ajenos, con lo cual el movimiento de fondos en las cuentas bancarias deja de guardar una relación normal con el hecho que la ley prevé como imponible, de modo de permitir se induzca en el caso particular su existencia y medida". TFN - Sala A - 8/7/1993, "Katero SA". CNACAF - Sala IV - 18/12/2001, "Viacava, Ricardo O.". TFN - Sala C - 17/12/1996, "Acerías Bragado SA". TFN - Sala D - 29/11/1994, "Ortolani M.". CNACAF - Sala IV - 17/9/1982, "Metalúrgica Tadem SCA". TFN - Sala D - 31/8/1995, "Producciones Internacionales SA". TFN - 4/11/1991, "Galli, Carlos A. y Sarabe, Julio Sava". TFA PBA - Sala I - 10/10/2013, "Olivera, José Luis", entre muchos otros.

44 Díaz, Vicente O.: "La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación" - LI - T. LIII. Ferreti, C. A.: "El principio de la igualdad ante la determinación de oficio sobre base

cional y extranjera. Sin embargo, el tema vuelve a adquirir relevancia de la mano de ese organismo de control, cuyo criterio fue ratificado en el seno de la CA.

Recordamos que la función de los organismos de aplicación del CM consiste precisamente en la búsqueda de la verdad material como criterio rector al momento de resolver los casos concretos planteados por los contribuyentes y otras jurisdicciones provinciales.

Por el contrario, la DGR sostuvo que, si bien los vehículos eran entregados en la casa central del concesionario, Honda conocía que el destino final de los bienes sería la Provincia de Corrientes. Con sustento en este criterio, y aplicando un polisilogismo, modificó los coeficientes de distribución de base imponible oportunamente declarados y procedió a determinar el impuesto presuntamente omitido.

Resultan inadmisibles todos los argumentos a los cuales recurrió el organismo de control de la Provincia de Corrientes para sustentar la utilización de la cadena de presunciones, tales como:

- a) presumir que el contribuyente conocía la jurisdicción donde finalmente se adquirió el bien,
- b) presumir que la circunstancia descrita en el punto precedente se conocía al cierre del ejercicio comercial utilizado para confeccionar los coeficientes de distribución de base imponible,
- c) presumir que es un hecho legítimo “pedirle prestado” los coeficientes de distribución de base imponible a otros contribuyentes (North Motors SA, Cetrogar SA y Ghiggeri Motos SRL) y aplicárselos a Honda,
- d) presumir que tales coeficientes son representativos de la actividad realizada por Honda, sabiendo que, en el caso de Cetrogar, además comercializa heladeras, lavadoras, procesadoras, etc. Así lo reconoció también el TFN<sup>45</sup>, al revocar la resolución de la AFIP que determinó de oficio la materia imponible en base al procedimiento previsto en el inciso f) del artículo 18 de la LPT, ante la falta de prueba suficiente que amerite la imputación del pasivo.

Impidiendo la utilización de polisilogismos o cadenas de presunciones, se expidió el TFN<sup>46</sup> revocando la resolución del fisco que pretendió llevar adelante una determinación de oficio basada en los datos que surgían de una manifestación de bienes presentada ante un banco con el fin de obtener un crédito. Dicha declaración es una herramienta útil para extraer de ella los efectos fiscales respecto de la descripción de los bienes que se incluyen, pero no para presumir la existencia de un incremento patrimonial apoyado en el valor declarado de los mismos. Debe ponderarse el objeto de esta, además de que el valor asignado a los bienes no surge de las normas legales aplicables.

---

presunta” - LI - T. LXII. García Mullin, R.: “Las presunciones en el derecho tributario” - DF - T. XXXVIII. González de Rechter, B.: “El caso Trebas. Esperado fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación” - ERREPAR - DTE - T. XIV. Jarach, D.: “Presunciones legales en la determinación impositiva” - LI - T. XXXVIII. Kermone, Frank: “El sentido de un final. Estudios sobre la teoría de la ficción” - Gedisa - Barcelona - España - 1983. Bertazza, Humberto J. y Díaz Ortiz, José A.: “Una sobreactuación en la política de recaudación. Proyecto de reformas a la ley de procedimiento fiscal” - ERREPAR - PAT - T. IX - julio/2003. Luqui, Juan C.: “Presunciones y ficciones en el derecho tributario por Susana Camila Navarrine y Rubén O. Asorey” - DF - T. XLVI - N° 488. Mari, E.; Kelsen, H.; Kosicki, E.; Legendre, P. y Siperman, A.: “Derecho y psicoanálisis. Teoría de las ficciones y función dogmática” - Ed. Hachette - Bs. As. - 1987

45 TFN, Sala C, AMADO, Pedro, 28/12/05.

46 TFN, Sala D, GAGGIOTTI, Sergio Victorio, 15/04/98.

### III 4.2. Clasificación

Las presunciones pueden clasificarse en:

- a) Presunciones legales.
- b) Presunciones simples.

**Presunciones legales:** son aquellas definidas en la ley en las que también se parte de un hecho cierto conocido (indicio), para concluir considerando como cierto un hecho presunto que se deriva de aquel.

A su vez estas presunciones pueden admitir o no prueba en contrario. La diferencia sustancial entre estas, partes del hecho de reconocer que para las que admiten prueba en contrario el contribuyente podrá probar no solo la inexistencia del indicio sino también la vinculación con el hecho presunto que el fisco pretende aplicar; mientras que para el segundo caso (no admite prueba en contrario) únicamente podrá probar la inexistencia del indicio a partir del cual se partió para probar la existencia del hecho presunto,

Las presunciones simples, también llamadas "hominis", 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.

Navarrine y Asorey<sup>47</sup> definen a los indicios - también denominados presunciones hominis- como "*medios de prueba que requieren un enlace preciso y directo entre el hecho demostrado y aquel que se pretende deducir, según las reglas del criterio humano*".

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

La ley procedimental faculta la utilización de este tipo de presunciones en el primero y en el último párrafo del artículo 18 cuando establece, para el primer caso: *"Podrán servir especialmente como indicio: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales....y cualquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarle los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos..., etc."*. De ello 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, y que no está previamente definido en la ley, sino meramente enunciado o sugerido por el legislador.

El último párrafo no sólo reitera en alguna medida lo dispuesto en el primero, sino que también lo amplía en forma indefinida al expresar *"Este detalle es meramente enunciativo..."*, y además le agrega como condición necesaria - reconocida previamente por la jurisprudencia - y previa que solamente el organismo recaudador podrá recurrir a éste tipo de indicios 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 Administración Federal de Ingresos Públicos en base a los índices señalados u otros que contengan esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del*

---

47 NAVARRINE, S. y ASOREY, R., Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Edit. Depalma, Bs.As., 1985, Pag.4.

*derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario."*

La posibilidad que le brinda la ley al fisco de recurrir a éste tipo de presunciones es residual, aplicable únicamente cuando no pueda en primer término recurrir al procedimiento definido como de "base cierta", y en segundo término cuando la carencia de elementos respaldatorios de la actividad del contribuyente le impida utilizar las presunciones legales detalladas en los incisos a) al h) del artículo 18, y en los agregados por la Ley 25795<sup>48</sup> a continuación del mismo, incluidos en la LPF como artículos 18.1 y 18.2.

En la causa "Dere-Audisio"<sup>49</sup> el fisco procedió a determinar de oficio la materia imponible utilizando "presunciones hominis" dado que *"...el contribuyente no aportó documental respaldatorio de la facturación y registración de sus operaciones comerciales"*. El fallo cita a Génova Galván<sup>50</sup> quien glosando a Albert Hensel<sup>51</sup> dice que al referirse a la ausencia de elementos ciertos para determinar expresa...*"como consecuencia de la negativa, excusa o resistencia del sujeto pasivo de la actuación inspectora, o porque haya incumplido sustancialmente sus deberes contables o de presentación de declaraciones, y ante la imposibilidad de un non liquen, a de acudir a medios indirectos de comprobación, que no aseguran aquella certeza y exactitud pero si permiten fijar los hechos con la máxima verosimilitud posible, sustituyendo la exactitud por el máximo grado de aproximación al que, empleando tales medios, sea posible llegar, realizándose entonces no una determinación sino una estimación; una fijación aproximada, no exacta, presumiendo los hechos y su valoración a partir de todos los indicios de que disponga la administración en el caso concreto"*.

En ella el TFN confirmó el ajuste sustentado en la información obtenida de SADAIC respecto a la venta de entradas y el posible consumo de bebidas, expresando respecto a los agravios sostenido por el contribuyente que *"...El obligado que no produce las pruebas que la ley le demanda no se puede lamentar si la autoridad le trae las consecuencias."*

Como se puede apreciar, el legislador facilitó la labor determinativa, pero limitó su uso al cumplimiento estricto respecto de acreditar la existencia de ciertas condiciones previas<sup>52</sup>, cuya inobservancia conducirían a la nulidad de lo actuado por el fisco a ese momento.

Sin embargo, dicha posibilidad, no lo libera de la responsabilidad<sup>53</sup> de probar fehacientemente que la utilización de este tipo de presunciones es el único recurso utilizable, y, además, le cabe aún al contribuyente la posibilidad de demostrar que este procedimiento conduce a determinar o ajustar una materia imponible que supera a su "propia realidad económica"<sup>54</sup>.

La demostración que intente el contribuyente también debe quedar suficientemente probada, porque resulta de aplicación al caso la regla del "onus probando incumbit ei qui dicit", que dispone que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, como lo establece el artículo 377 del CPCCN, que atribuye a cada parte el

48 Ley 25.795, B.O. 17/11/03.

49 DERE PEDRO – AUDISIO DIEGO LUÍS - TFN, Sala B, 28/03/06.

50 GÉNOVA GALVÁN, Alberto, La estimación indirecta, Edit. Tecnos, Madrid, 1985.

51 HENSEL, Albert, Derecho Tributario, Edit. Nova Tesis, Pág. 331

52 TFN, Sala D, GALIANO, Florentino – GRANADA, Josefa Arabia, 06/02/04.

53 RESERO SA, TFN, Sala A, 17/09/03.

54 TODO PLAST SRL, TFN, Sala C, 07/04/06.

deber de probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción<sup>55</sup>.

Como corolario de lo expuesto, y en lo que respecta a la carga probatoria resulta conveniente distinguir la diferencia entre carga impugnatoria y carga probatoria. En la instancia de la presentación del recurso ante el TFN la carga impugnatoria respecto de lo resuelto por el fisco pesa en exclusividad sobre el particular frente al acto del fisco que le cause lesión a sus derechos, en tanto que la carga probatoria en función de lo expuesto en el artículo 377 del CPCCN recae, en principio, sobre ambas partes<sup>56</sup>.

El 1° párrafo del artículo 18° utiliza una clara definición de las condiciones que deben cumplir las determinaciones basadas en la utilización de simples indicios o presunciones hominis – tal como la define la doctrina – y a tal efecto establece que: *“La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida.”*

El hecho de que el legislador someta su aplicación a la condición de que la misma se funde en los hechos y circunstancias conocidas, se está refiriendo a que el punto de partida de cualquier determinación que se pretenda realizar tiene que partir – necesariamente – de un hecho conocido que cumpla la condición de vinculación y conexidad con el hecho imponible natural del tributo de que se trate

Según la Real Academia Española el término vincular entre otras acepciones implica someter la suerte o el comportamiento de algo a la existencia de otro hecho, y conexidad implica que una cosa esta enlazada a otra.

De tal manera que la relación entre el simple indicio o *presunción hominis* y el hecho imponible presunto exige el mismo tipo de relación que la presunción legal, y la diferencia radica en que ésta última está prevista especialmente en la ley en tanto que la primera puede ser seleccionada por el verificador, entre una serie de situaciones enunciadas de manera ejemplificativa por el legislador.

Dicha enunciación ejemplificativa considera como indicios: *el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquellos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente, y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que esta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que le proporcionen -a su requerimiento- los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera.*

---

55 LA RUECA PORTEÑA SA, TFN, Sala A, 27/02/98.  
 RUZO ALEJANDRO, CNFCA, 04/09/62.  
 GARCÍA JAIME, TFN, Sala A, 24/04/98.  
 KANAWATI JOSEFINA, TFN, Sala C, 22/04/96.

56 BOTONERA ARGENTINA SA, CNFCA, Sala I, 22/05/97.  
 AGROEXPORT SERVICIOS SA, TFN, Sala C, 08/11/01.

En efecto, el elemento cierto a considerar para luego inferir o presumir la materia gravada debe provenir de consideraciones o pruebas que le son propias o inherentes al contribuyente, no de aspectos objetivos o cualitativos/cuantitativos generales del sector o rubro al cual pertenece. La utilización del comportamiento del sector en general no resultaría un componente válido para considerarlo como el elemento cierto –o autosuficiente- requerido por la norma, a los fines de la impugnación de la declaración jurada presentada.

Ese dato – la pretensión de utilizar el coeficiente de utilidad promedio de un sector – no cumple con las condiciones previstas en la norma porque no se trata de un hecho cierto propio del contribuyente. La estructura empresarial y situación económica financiera no es comparable con el promedio de un sector que comprende un conjunto de empresas de distintas características y magnitud de negocio.

Es decir, tan sólo –insistimos- constituiría un mero dato o un mero indicio que en función de la disparidad con la situación del contribuyente fiscalizado genera la necesidad de fiscalizarlo para comprobar porque su situación particular se encuentra tan alejada del promedio del sector, pero no cumpliría con la condición de utilizarlo como el hecho cierto que habilita su aplicación concreta. Nunca puede constituir el elemento cierto y contundente para sustentar la estimación que, en todos los casos, deberá ser utilizada con un cierto grado de razonabilidad.

Así lo entendió el TFN<sup>57</sup>, entre otras causas, cuando revocó la determinación realizada por la AFIP basada en un mero hecho simple aisladamente considerado, sin analizar otras circunstancias. Solo tuvo en cuenta como único indicio, para establecer la rentabilidad bruta de la actividad de la actora, la comparación de los precios de compra y venta de determinadas bebidas (vinos, cervezas, otras bebidas alcohólicas, gaseosas, agua mineral, licuados y jugos).

Se destacó – en esa causa - que dicho indicio tiene escasa representatividad con relación al total de operaciones de la actora, dado que el margen de rentabilidad bruta de las bebidas vendidas representa un 21,86% sobre el total de “tiques” de venta de la firma actora, conforme el muestreo mensual efectuado por los peritos contadores, porcentaje en que ambos expertos coinciden.

En el mismo sentido, consideramos que tampoco existe una exactitud o precisión respecto de: a) los períodos sujetos a fiscalización con referencia a la utilizada para conformar los índices que se pretenden aplicar, b) el universo de sujetos relevados para armar el índice, c) la localización de los mismos dado que los índices de rentabilidad dependen también de la densidad de población y de la oferta y demanda de la zona analizada, d) la época estacional de su armado, y en el mismo sentido podríamos enumerar situaciones que le quitan verosimilitud a la posibilidad de utilizar estos simples indicios tal como si fueran el hecho cierto que exige la norma legal y la realidad económica de los hechos.

Además, en el caso de Impuesto sobre los Ingresos Brutos en particular la posibilidad de utilizar dichos indicios para determinar anticipos del impuesto violenta lo dispuesto en el punto 3) del acápite 1 del inciso b) del artículo 9° de la Ley 23.548, extendiéndose las in-

---

57 TFN, Sala A, Herrada Sergio Rodolfo y Vanni Carla Mariana SH, 31/5/20123

equidades si se pretendiera aplicar a contribuyentes del Convenio Multilateral teniendo en consideración las dificultades que se generan al momento de atribuir dichos ingresos a una jurisdicción que se desconoce.

En síntesis, todo redundaría en la utilización de una cadena de presunciones que ratifica la irrelevancia del índice como criterio para corregir la materia imponible presuntamente omitida, siendo que el texto legal les otorga amplísimas facultades a los organismos de control para recurrir a un procedimiento sustentado en un criterio de base cierta o de presunciones legales que admiten o no prueba en contrario.

### III 4.3. Requisitos para su utilización

La utilización de las presunciones está condicionada a que las mismas cumplan con las siguientes pautas o requisitos de vinculación para ser utilizadas por la Dirección<sup>58</sup>:

- a) Precisión: Que el indicio sea único y permita arribar a una conclusión de hecho presunto<sup>59</sup>.
- b) Concordancia: Que exista una interrelación entre el hecho presunto y el indicio que permita demostrar una interdependencia natural<sup>60</sup>.
- c) Certeza: El indicio o hecho cierto debe estar debidamente probado para evitar concluir en presunciones de otras presunciones<sup>61</sup>.

### III.5. Las ficciones

En determinadas situaciones y atento a la posible similitud que existe entre ambos preceptos, se observa que suele confundirse el concepto de “presunción” con el de “ficciones legales”. La diferencia fundamental entre ambos reside en que en las primeras – tal como ya hemos señalado – debe existir una interrelación de causalidad entre el cierto y el hecho presunto, mientras que en las segundas es el legislador quien le otorga certeza jurídica al hecho presunto, aunque no existe la interrelación natural de causalidad señalada, entre el hecho cierto y este último.

Pérez de Ayala<sup>62</sup> define a la ficción como... *“una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hechos efectos jurídicos que violentan o ignoran verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad”*. De lo expuesto concluimos que en la ficción no existe nexo causal entre los actos analizados y prevalece la creación de nuevos supuestos jurídicos fácticos que generan verdades normativas que pueden o no estar relacionadas con la realidad tangible.

### IV. Desarrollo del procedimiento determinativo

Tal como lo define la ley en el artículo 17 de la LPF en el ámbito de los tributos nacionales y el artículo 66° en el caso del CFC, el procedimiento de determinación de oficio se inicia con la notificación de la vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se le formulen, con un detalle fundamentado de los mismos e indicando las normas legales aplicables, todo ello con el fin

58 SEDA SA, TFN, Sala B, 22/08/98.

VIALORENZ SA, TFN, Sala A, 22/07/01.

59 DÍAZ, V.O., Memorias de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ob.cit. Pags.200 y sigtes., cit. por DÍAZ SIEIRO, VELJANOVICH Y BERGROTH en ob.cit. (2), Pág.217.

60 PALACIOS, T.L., Pág. 599, cit. por DÍAZ SIEIRO, VELJANOVICH Y BERGROTH en ob.cit. (2), Pág.217.

61 Obra cit. en (12), Pág. 208.

62 PÉREZ DE AYALA, J.L., ob. cit. en (8), Pág.15.

de garantizar al contribuyente la posibilidad de ejercer su legítimo derecho a defensa. En definitiva, la vista tiene por objeto emitir una declaración vinculante respecto de si las liquidaciones practicadas por el sujeto activo de la obligación tributaria demostrando que las mismas resultan ajustadas a derecho<sup>63</sup>.

Al quedar expresado en la ley que la vista debe contener un detalle de las actuaciones administrativas, se desprende que el procedimiento no se inicia con la simple comunicación al contribuyente o responsable de la apertura de una inspección, sino que lo actuado por las partes – fisco y contribuyente - en el desarrollo de esta será prueba de la labor desarrollada y de los ajustes que aquel pretende determinar. Todo lo cual conformará un expediente, que formará parte de los fundamentos del ajuste, y que, junto con la enunciación de las normas legales aplicables, conforman los elementos que la vista debe contener para permitirle al contribuyente ejercer el ejercicio de su legítimo derecho a defensa.

Precisamente, la inexistencia de la vista cuando el fisco intima el pago de un impuesto que surge de una declaración jurada no presentada, torna al acto en nulo de nulidad absoluta, pues la ausencia de esta constituye un vicio insubsanable del procedimiento de determinación, por ser éste un requisito fundamental para el ejercicio de la defensa en juicio<sup>64</sup>.

Cabe destacar, que no siempre la culminación de una inspección desemboca en un procedimiento de determinación de oficio, solamente se arriba a éste en los casos en que el contribuyente no acepta el ajuste propuesto por el organismo de control.

#### **IV.1. Requisitos de la vista**

La vista tiene como función delimitar el “*thema probandum*” y marca la finalización de la actividad inspectoria sobre los aspectos que son objeto de impugnación y, por el otro, el inicio y desarrollo del procedimiento de determinación de oficio que transcurrirá por un cauce legalmente reglado.

Si bien el Juez Administrativo es el que lleva adelante el procedimiento de determinación en el marco del referido cauce reglado, y en el desarrollo de este está facultado para dictar medidas para mejor proveer que conduzcan a la búsqueda de la verdad material objetiva, lo cierto es que una vez corrida la vista ambas partes deben someterse a lo que en ella se discute (*thema probandum*), alegando en cada etapa las cuestiones que hacen a su derecho.

En tal circunstancia, el organismo fiscal no está facultado para intentar por medio de tales medidas traer al proceso durante el desarrollo del procedimiento, conceptos no incluidos en la vista<sup>65</sup>, excepto que notifique una nueva vista y anule la precedente.

Conferida la vista al contribuyente, dispone un plazo de 15 días hábiles (punto 2, inciso e), artículo 1º de la LPA) para responder a la misma que “...*podrán ser prorrogados por otro lapso igual y por única vez...*” - según reza el 1º párrafo del artículo 17 de la LPF para plantear su descargo y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho.

Respecto a la concesión de la prórroga para contestar la vista y ofrecer las pruebas, es

63 DUCILO SA, TFN, 09/04/84.

64 AGROPECUARIA PHA KAS SA, TFN, Sala B, 05/08/05.

65 ALFADER SRL, TFN, Sala B, 08/05/97.

facultad del juez administrativo su otorgamiento o denegatoria, pero si afuera denegada el acto debe contener fundadas razones de su denegatoria para no afectar el principio de legalidad.

En este punto, existen distintas opiniones doctrinarias en cuanto a la posibilidad de recurrir el acto denegatorio de la prórroga. Por una parte<sup>66</sup> se sostiene que la denegación de la prórroga para contestar la vista no es susceptible de recurso alguno de acuerdo a lo dispuesto por el art. 80 del DRLPA, que dispone que las medidas preparatorias de decisiones administrativas, inclusive informes y dictámenes, aunque sean de requerimiento obligatorio y efecto vinculante para la administración, no son recurribles.

Sin embargo, otra posición doctrinaria<sup>67</sup>, sostiene que el acto que deniega la prórroga es susceptible de ser impugnado mediante el recurso de revisión previsto en el art. 22 de la L.P.A., criterio que no comparte Díaz Sieiro<sup>68</sup>, dado que este recurso procede en sede administrativa para solicitar la revisión de un acto firme y entiende que la decisión de denegar la prórroga no puede considerarse como tal, sosteniendo que el mismo no es recurrible.

También existe otra posición<sup>69</sup>, con la cual coincidimos, que sostiene que procede su recurribilidad mediante la utilización del Recurso de Reconsideración (Art.84 D.R. de L.P.A), y ante su denegatoria el Recurso de Apelación ante el Director General (Art.74 D.R. de L.P.T.) o el Recurso Jerárquico previsto en el Art.89 del D.R. de L.P.A.

Si el fisco denegara el otorgamiento de la prórroga, debe concederle al administrado un plazo de 48 horas para contestar la vista, en la medida en que el plazo de 15 días originario estuviese vencido, caso contrario continúa su vigencia.

Por su parte, el CFC establece expresamente en el 3° párrafo del artículo 66° que: *"El término de prueba no podrá ser prorrogado ni suspendido sino por disposición de la Dirección."*

En el orden nacional la ley establece que el término de 15 días podrá ser prorrogado por otro lapso igual. Al respecto, entendemos que, si la resolución que otorga la prórroga no establece expresamente un nuevo plazo de vencimiento, debe considerarse la concesión de los 15 días a continuación del vencimiento original.

#### **IV.2. Pruebas**

En el orden nacional la LPF se refiere a las pruebas como parte integrante del procedimiento, sin hacer ninguna mención a los tipos, por lo cual, considerando lo dispuesto en el artículo 116 se aplica supletoriamente las normas previstas en la LPA.

Es así como el artículo 46 del DRLPA<sup>70</sup> dispone con criterio amplio que... *"se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios"*.

66 CORTI y otros. Procedimiento Fiscal, Ed. Tesis, Bs.As. 1987, pág.92

67 CELDEIRO, Ernesto. Procedimiento Tributario, T.I. Ed. Nueva Técnica, Bs.As. 1992.

68 DÍAZ SIEIRO, H. D. y otros. Ob. cit., Pág. 203.

69 GIULIANI FONRROUGE Y NAVARRINE. Procedimiento Tributario, ob. cit., pág. 124; MARTÍN José María y RODRÍGUEZ USE, Guillermo. Derecho Tributario Procesal, Editorial Depalma, Bs.As., 1987, Pág. 162 y sgtes.

70 Decreto 1759/72, B.O. 27/04/72.

La Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Córdoba<sup>71</sup> garantiza a los interesados el derecho al debido proceso adjetivo, que comprende: derecho a ser oído, derecho a ofrecer y producir prueba, y derecho a una decisión fundada.

Referente a los distintos medios probatorios, el referido artículo 46 del decreto reglamentario de la ley nacional al referirse a los distintos tipos de prueba expresados en la norma, establece que estas pueden ser:

a) **INFORMATIVA:** referidas a hechos o actos que provengan de terceros. Consiste en informes contestados por entidades públicas o privadas, que a su vez pueden ser técnicos o no técnicos, pero sólo le cabe al administrado ofrecer los no técnicos. Como norma de excepción podrá solicitar a la administración que admita la producción de un informe técnico cuando no pueda suplirse por prueba pericial. El 2º párrafo del artículo 48 del DRLPA dispone que el plazo para evacuar los informes técnicos es de 20 días y de 10 días para los no técnicos (3º párrafo del citado artículo). Para estos últimos en el caso de no responder dentro del plazo acordado o ampliado oportunamente, se prescindirá de la prueba.

b) **TESTIMONIAL:** Es realizada por testigos (personas físicas) distintas de las partes. Se trata de una exposición narrativa, preferentemente oral, realizada ante la autoridad administrativa. No se trata de un deber jurídico, sino de una carga procesal, de cuyo incumplimiento no devienen sanciones para el testigo ni para el que lo propuso, excepto que se trate de un funcionario público<sup>72</sup>.

No existe un cantidad máxima o mínima de testigos, los que prestaran declaración en la sede de la Administración o en el lugar que se establezca (Artículo 49 DRLPA), fijándose día y hora para la audiencia original y supletoria por si no concurriesen a la primera (Artículo 50 DRLPA). La falta de asistencia implica la pérdida de la prueba. Si reside en un lugar distinto a aquel donde se desarrolla el proceso, la parte interesada podrá solicitar que se lo interrogue en una oficina pública del lugar de residencia. (Artículo 51 DRLPA).

Los testigos pueden ser interrogados libremente por las partes, sin perjuicio de presentar un pliego hasta el momento mismo de la audiencia (Artículo 52 DRLPA), en la que se labrará un acta como constancia de las preguntas requeridas y de las respuestas aportadas.

c) **PERICIAL:** El o los peritos son designados por el Administrado y quedan a su costa, sin perjuicio de ello puede designarlos la administración si resultan necesario para la debida substanciación del proceso (Artículo 54 DRLPA).

Su tarea consiste en elevar un informe al administrador, acerca de las consecuencias de los hechos sometidos a su análisis. El administrado debe proponer el perito y presentar el cuestionario sobre el cual debe expedirse. (Artículo 55 DR LPA). Tiene 5 días para aceptar el cargo, vencido este plazo y de no haber propuesto reemplazante, se perderá el derecho a la prueba. La falta de presentación del informe en término

71 Ley 5350, B.O. 24/4/72.

72 Ley 25.164, Inciso i), artículo 23. Hutchinson, Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, 7º Edición, Página 313.

implica el desistimiento de la prueba (Artículo 57 del DRLPA).

d) DOCUMENTAL: Consiste en toda cosa producto de un hecho humano<sup>73</sup>, perceptible con los sentidos de la vista y el tacto. Debe ser acompañada con el escrito de contestación de la vista si obra en poder del contribuyente o designarlas indicando el lugar de su ubicación (Artículo 16, 27 a 30 DRLPA).

e) CONFESIONAL: No pueden ser ofrecidas por el administrado, pero podrá la administración presentar confesión voluntaria (Artículo 59 DRLPA).

f) OTROS MEDIOS DE PRUEBA: Se admitirán todos los medios de prueba que conduzcan a la dilucidación del proceso.

Al contestar la vista se ofrecerán y acompañarán los medios o las pruebas que se consideren oportunas o convenientes, y el juez administrativo notificará a las partes que pruebas son admitidas y las fechas de las audiencias, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 DRLPA, y ordenará su producción en el término de 30 días (2º párrafo del artículo 35 DRLPT). Este plazo podrá prorrogarse por otro lapso igual y por única vez. El Juez Administrativo debe expresar fundadas razones respecto al rechazo o no admisión de ciertas pruebas.

En los casos en que el contribuyente o responsable no produjera las pruebas ofrecidas y admitidas en los plazos señalados, el juez administrativo dictará resolución prescindiendo de ellas (3º párrafo artículo 35 DRLPT); como así también en cualquier momento del proceso puede ordenar verificaciones, controles u otras medidas para mejor proveer y que conduzcan a la real situación de los hechos.

### **IV.3. La resolución del acto determinativo de oficio**

Una vez contestada la vista y ofrecidas las pruebas, el juez administrativo debe pronunciarse en el plazo de 15 días mediante resolución fundada, determinando el tributo e intimando al pago (2º párrafo artículo 17 LPT), y además, considerando lo dispuesto en el Art. 34 de la DRLPT, en el mismo acto deberá expedirse sobre los argumentos vertidos por el contribuyente al contestar la vista, como así también respecto a las pruebas producidas por éste, o expresar con fundamento las razones por las que no hizo lugar a las ofrecidas, en su caso.

Referente a la resolución fundada que determina el tributo, el punto 3º del inciso f) del artículo 1º de la LPA, recepta la obligatoriedad para el juez administrativo de este proceder. Al expresar que la resolución emitida por el Juez Administrativo debe contener el impuesto determinado, la norma se está refiriendo también a una disminución no sólo del saldo a favor del contribuyente sino también del quebranto, y además debe contener la liquidación de los intereses devengados a la fecha de la emisión del acto, la actualización si correspondiera y las multas aplicables.

Si la resolución no hace mención de la aplicación de sanciones, significa que el Juez Administrativo decidió no sancionarlo, en consecuencia, no puede ser aplicada por una resolución posterior.

Son requisitos de la resolución determinativa: como todo acto administrativo la resolu-

---

73 Devis Echandía, Hernando, Teoría General de la Prueba Judicial, T.II, Edit. Zavallía, Bs.As., 1981, Pag.486, Ob.cit. en (2), Pag.207.

ción dictada por el organismo de control debe contener los requisitos esenciales previstos en el artículo 7° de la LPA.

- a) Contener la firma de quien revista la categoría de juez administrativo: se refiere a la competencia del funcionario que firma el acto, si es titular de dicha facultad y posee aptitud para ejercerla<sup>74</sup>.
- b) Contener un detallado informe de las actuaciones, impugnaciones y cargos que acrediten que lo decidido por el funcionario competente se sustentan en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, que representa la circunstancia de hecho imputada por la ley para justificar la emisión del acto<sup>75</sup>.
- c) Contener un detallado fundamento del derecho aplicable: porque además de sustentarse en los hechos y antecedentes, el acto debe contener un detalle preciso de las normas legales en base a las cuales se sustenta la determinación del impuesto. Junto con el punto precedente constituyen las causas que justifican la emisión del acto<sup>76</sup>.
- d) El objeto del acto administrativo debe ser cierto y jurídicamente posible: como la vista es una declaración de un funcionario con competencia para dictarlo, el objeto consiste en lo que en él se decide, valora, certifica u opina el mismo. Si responde a una actividad reglada está predeterminado, en tanto que, si es emitido en función de las actividades discrecionales del organismo, la amplitud de sus facultades no lo inhibe de la exigencia de que se adapte al marco normativo y al principio de juricidad<sup>77</sup>.

La expresa mención del derecho aplicable resguarda la garantía del debido proceso prevista en el inciso f) del artículo 1° de la LPA, cuya finalidad es otorgar al contribuyente la posibilidad de ejercer una defensa con el conocimiento previo de los cargos que se le formulan y la sustentación de los mismo.

Respecto del objeto del acto y tal como lo señala Hutchinson<sup>78</sup>, no debe ser prohibido por el orden normativo y la ilegitimidad resulta de la violación de cualquier norma legal aplicable, debe reunir además los caracteres de certeza, y posibilidad física y jurídica y además demostrar que se ha cumplido con el procedimiento administrativo previo, como puede ser la emisión de un dictamen jurídico previo cuando así lo requieran las circunstancias del caso. En ésta caso, la inexistencia del dictamen jurídico previo implica la nulidad del acto.

El penúltimo párrafo del artículo 17 de la LPF recepta la posibilidad de que el contribuyente preste conformidad a las impugnaciones o cargos formulados, en cuyo caso dicho acto reviste el carácter de determinación de oficio para el fisco y de declaración jurada para el contribuyente.

Dicho párrafo está vinculado con lo dispuesto en el artículo 19 de la LPF y con el artículo agregado a continuación del artículo 36 de la LPF.

#### **IV.4. Caducidad del procedimiento.**

El CFC establece en el 5° párrafo del artículo 66° que transcurridos el plazo de 90 días hábi-

74 HUTCHINSON, Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, 7° Edición, Página 85. Ley 19.549 B.O. 27/04/72, Artículo 7° inciso a).

75 HUTCHINSON Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, 7° Edición, Página 86. Ley 19549, B.O., 27/04/72, Artículo 7° inciso b).

76 OLIMPIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SERGUROS SA, TFN, 29/05/84,

77 HUTCHINSON, Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, 7° Edición, Página 87. Ley 19.549, B.O. 27/04/72, Artículo 7° inciso c).

78 HUTCHINSON Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, 7° Edición, Página 87/8.

les con posterioridad a la evacuación de la vista o del vencimiento de los 15 días otorgados para contestarla sin que el juez administrativo dicte resolución al respecto, se producirá la caducidad del procedimiento sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, autorizándose al organismo por única vez al inicio de un nuevo procedimiento.

En el orden nacional transcurrido el término de 90 días sin que se dicte el acto resolutorio el contribuyente podrá solicitar pronto despacho. Transcurridos 30 días hábiles más a partir de dicha instancia sin que se dicte resolución, se produce la caducidad del procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones realizadas por el fisco y de las pruebas aportadas.

La AFIP por única vez podrá iniciar un nuevo procedimiento previa solicitud de autorización al Director General quien dará a conocer dicha situación en el plazo de 30 días al organismo que ejerce superintendencia sobre la AFIP, con fundamento de las razones que motivaron dicha caducidad.

#### **IV.5. Efectos de la determinación de oficio**

Considerando lo dispuesto en el 1º párrafo del artículo 18 de la LPA referido a la irrevocabilidad del acto administrativo, la determinación de oficio practicada por la administración no puede ser modificada, excepto en los siguientes supuestos:

a) Por el administrado:

En los casos en que éste hubiese conocido el vicio, es decir, tenía conocimiento de que la determinación era inferior a la realidad, en cuyo caso subsiste la obligatoriedad de satisfacer la diferencia (1º párrafo del artículo 19 LPT).

b) Por la Dirección:

1) Cuando en el acto administrativo se hubiera dejado expresa constancia respecto de la parcialidad de la determinación, y la nueva no signifique una modificación a la anteriormente dictada, sino que se trate de un nuevo acto determinativo que contemple nuevos hechos imponibles y/o periodos.

2) Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error en la consideración de los elementos que sirvieron de base, dolo u omisión, excepto que el error sea imputable al fisco<sup>79</sup>, que en el caso no podrá alegar su propia torpeza. Así lo confirmó la CSJN en reiterados fallos, expresando que si el contribuyente obró de buena fe corresponde considerar cancelada la obligación por aplicación de la doctrina del efecto liberatorio del pago<sup>80</sup>.

La cuestión que dilucidar consiste en definir qué se entiende por “parcialidad de la determinación” y “nuevos elementos de juicio”. Por “parcialidad de la determinación” debe interpretarse a la situación que se plantea como consecuencia de que la fiscalización no pudo abarcar la totalidad de los períodos fiscales incluidos en la orden de intervención, o la totalidad de las operaciones o de los distintos tipos de operaciones, o de las distintas actividades realizadas por el contribuyente dentro de un período fiscal definido en dicha orden de intervención, dejando expresa constancia en el expediente de inspección de todo aquello que controló y de lo que no controló. En este caso, una nueva inspección podría volver a revisar los temas no fiscalizados en la anterior.

Respecto a “nuevos elementos de juicio” debe considerarse aplicable a los casos en que

79 GIULIANI FONROUGE NAVARRINE, Ob.cit. en (3), Pag.165.

80 Fallos 272:229; 278:299; 210:261.

el fisco pruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los elementos, y que tal actitud sea imputable exclusivamente al contribuyente.

En la causa CONFECAT la Cámara respectiva dejó claramente establecido que no corresponde una nueva determinación sobre períodos fiscales o tributos ya verificados, cuando de la misma surge que se pretende subsanar un error cometido por el propio organismo fiscal<sup>81</sup>.

Previamente, el TFN también se había expedido al respecto, dejando establecido que un acto administrativo que no se encuentra firme, aunque si notificado, no puede ser modificado, toda vez que por dicha notificación se ha originado un derecho subjetivo a favor del administrado, todo lo cual surge de lo previsto en el artículo 26 de la LPT (hoy artículo 19 de la LPT), y hace a la estabilidad de las relaciones fisco-contribuyentes, como forma de amparar a éstos de los cambios de criterios del organismo de control.

En el mismo sentido se expidió el TFN ante el intento del fisco de modificar el indicio utilizado en la determinación de oficio anterior realizada en base a presunciones<sup>82</sup>.

## V. Conclusión

Surge como conclusión del análisis realizado que el procedimiento de determinación de oficio se aplica en los casos en que el contribuyente o responsable no presenta la declaración jurada del tributo o la que presenta no representa la obligación tributaria expresada en su justa medida.

Es por ello por lo que el legislador les concede suficientes facultades a los organismos de recaudación nacionales (Artículos 33° a 36.1.1° de la LPF), provinciales (Artículos 20° y 23° del Código Fiscal de la Provincia de Córdoba<sup>83</sup>) y municipales (Artículo 18° Ordenanza Fiscal de la Ciudad de Córdoba) para que, en tales casos, puedan verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y de corresponder poder determinarlas o ajustarlas mediante dicho procedimiento.

No obstante, en su accionar, los organismos de control deben dirigir sus actos a la búsqueda de la verdad material objetiva, es decir, privilegiar en su accionar la aplicación de criterios determinativos que conduzcan a detectar la verdadera materia imponible omitida, sin dejar de reconocer que en los casos en que no cuenten con la información necesaria podrán aplicar supletoriamente las presunciones o los indicios previstos en las respectivas normas legales.

---

81 CONFECAT SA, CNFCA, Sala II, 08/02/96.

82 CERQUETELLA CARLOS A, TFN, Sala D, 02/07/03

83 Ley 6006, B.O. 16/2/1977, t.o. Decreto 550/2023, 31/5/2023.