

PRESUNCIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA LOCAL DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS, Y SUS EFECTOS EN EL CONVENIO MULTILATERAL

PRESUMPTIONS IN THE LOCAL TAX DETERMINATION PROCEDURE OF THE GROSS INCOME TAX, AND ITS EFFECTS IN THE MULTILATERAL AGREEMENT

Sebastián F. Perlati¹; Luciano Vernetti²

*Las razones que hacen de la verdad procesal
una verdad inevitablemente aproximativa
respecto del modelo ideal de la correspondencia
son en parte comunes y en parte distintas
de las que hacen aproximativa la verdad
de las teorías científicas.*

Ferrajoli, Luigi³

1 Contador Público (UNC). Profesor de grado, posgrado y diplomaturas en materia tributaria. Director e Investigador de distintos Proyectos de Investigación en la UNC y UBP. Autor de libros y publicaciones de la especialidad tributaria y conferencista. Participación en calidad de colaborador y redactor de Proyectos de Modificaciones al Código Tributario de la Provincia de Córdoba y demás Leyes y normas de naturaleza Impositiva de la Provincia de Córdoba. Co-Director de la Revista Académica "Derecho Tributario, Contabilidad y Auditoría" (UBP). Director de Asesoría Fiscal de Ministerio de Economía y Gestión Pública de la Provincia de Córdoba. Representante de la Provincia de Córdoba en la Comisión Federal de Impuestos y en la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. sperlati@gmail.com Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-1241-0134>.

2 Abogado por la Universidad de Buenos Aires, con orientación en tributación. Investigador alumno de la UBA. Exdocente de la UBA. Autor de diversos artículos de doctrina en materia tributaria y colaborador en libro de dicha materia. Exsubdirector de la Subdirección de Jurídica y Técnica de la Dirección General de Rentas, Provincia de Misiones. Exrepresentante de la provincia de Misiones ante la Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral. Ex consultor de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) de la Organización de las Naciones Unidas. Actualmente, asesor de la Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral. <https://orcid.org/0000-0002-5370-8438>.

3 Ferrajoli, Luigi (1995): Derecho y Razón, Ed. Trotta, Madrid 1995, p. 51.0002-5370-8438.

RESUMEN:

Se realiza un análisis del procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en general y tomando como pauta particular de análisis a la provincia de Córdoba. Se abordan y explican las características y requisitos de las presunciones simples y legales que pueden utilizar los fiscos locales para reconstruir la materia imponible cuando el contribuyente no aporta documentación o, lo aportado resulta insuficiente como elementos de prueba. Asimismo, se analizan la validez y la razonabilidad de las presunciones en el marco del Convenio Multilateral, y su impacto en la distribución de los ingresos del contribuyente entre las jurisdicciones adheridas. Por último, se plantean algunas situaciones complejas que pueden surgir cuando un fisco determina ingresos omitidos en forma presuntiva y otro fisco pretende hacer lo mismo para los idénticos períodos, o cuando el contribuyente impugna la determinación ante los organismos del Convenio .

SUMMARY

An analysis of the ex officio determination procedure is carried out on a presumed basis in the Gross Income tax in general and taking the province of Córdoba as a particular analysis guideline. The characteristics and requirements of the simple and legal presumptions that local treasuries can use to reconstruct the taxable matter are addressed and explained when the taxpayer does not provide documentation or what is provided is insufficient as evidence. Likewise, the validity and reasonableness of the presumptions within the framework of the Multilateral Agreement are analyzed, and their impact on the distribution of the taxpayer's income between the participating jurisdictions. Finally, some complex situations arise that may arise when a treasury determines presumptively omitted income and another treasury intends to do the same for identical periods, or when the taxpayer challenges the determination before the Convention bodies.

PALABRAS CLAVE: Determinación de Oficio sobre base presunta y sus efectos en el Convenio Multilateral; las presunciones locales y su aplicación en el Convenio; validez y razonabilidad de las presunciones locales en su aplicación en el Convenio Multilateral; las presunciones locales y su impacto en la atribución de ingresos en el marco del Convenio Multilateral; Las presunciones simples y legales y su impacto en las normas del Convenio.

KEY WORDS: Ex officio Determination on a presumed basis and its effects on the Multilateral Agreement; local presumptions and their application in the Convention; validity and reasonableness of local presumptions as applied in the Multilateral Agreement; local presumptions and their impact on the allocation of income under the Multilateral Agreement; Simple and legal presumptions and their impact on the standards of the Convention.

I. Introducción

El presente trabajo tiene como finalidad abordar el procedimiento determinativo de oficio sobre base presunta que llevan adelante los fiscos locales, tomando como pauta de análisis la Provincia de Córdoba y a partir del mismo establecer los posibles alcances y/o efectos derivados de tal procedimiento cuando el contribuyente y/o responsable pretenda en los términos del artículo 24 del Convenio Multilateral accionar ante los organismos de aplicación del Convenio contra la resolución del fisco determinante.

A tales efectos, procederemos en primer lugar al abordaje del tema presuncional previs-

to en el Código Tributario de la Provincia de Córdoba —Ley N° 6006 TO 2023 y su modificatoria— (CTP) en un sentido general, con la finalidad de establecer los lineamientos o consideraciones que resultan adecuados para efectuar, con posterioridad, la conexión, contextualización y extrapolación con la sustanciación del proceso dentro del ámbito de los organismos del Convenio atento a los efectos que se derivan del acto administrativo de última instancia tanto para el fisco determinante y el contribuyente (como partes) y a la vez, para el resto de las jurisdicciones en las que el sujeto se encuentre inscripto.

II. La Determinación de Oficio sobre base presunta en el Código Tributario de la Provincia de Córdoba.

1. Determinación de Oficio sobre Base Cierta y sobre Base Presunta.

Al analizar el artículo 62 del CTP, observamos que el fisco se encuentra facultado, dentro del ejercicio de su propia competencia, para determinar de oficio la obligación tributaria en los casos expresamente indicados en el mismo. A través del artículo 63 del citado ordenamiento se le impone a la Dirección —siempre que el contribuyente aporte todos los datos o elementos y/o el fisco obtenga de requerimientos efectuados a terceros tales datos—, el deber de recurrir, en primer lugar, a la determinación por conocimiento directo de la materia imponible —base cierta—.

En otras palabras, con total independencia del modo en que el fisco obtenga los elementos de prueba que resultan necesarios para la determinación —del propio contribuyente, circularización a terceros, clientes, proveedores, bancos o agentes de información, entre otros—, la misma no perdería su condición o esencia de base cierta en la medida que, la prueba —recabada o colectada en el proceso de verificación y fiscalización—, le permita respaldar la veracidad, sustancia y certeza de las operaciones acaecidas.

Lo importante es que el fisco reconstruya los hechos no declarados o declarados en forma defectuosa por el contribuyente o responsable, mediante elementos concretos que le permitan precisar la materia imponible. Ahora bien, recién en el caso en que la documentación aportada por el contribuyente o responsable resulte insuficiente, errónea, inexacta, inexistente, entre otros motivos, el fisco podrá recurrir al método presuntivo de determinación —base presunta—

Los fiscos pueden —válidamente— recurrir a diversos medios probatorios cuando no cuenten con demostraciones suficientemente “representativas” de la existencia y magnitud de la relación jurídico tributaria; ello, sin perjuicio de que el sujeto pasivo aporte elementos probatorios que ayuden a confirmar o no, los datos de los que se valió la inspección.

En el caso de que los organismos fiscales utilicen documentación del propio contribuyente o de terceros y a partir del mismo, procedan a inferir el impuesto mediante la utilización de coeficientes, índices o presunciones, se puede decir que, el organismo, reconstruye la materia imponible en forma presuntiva. En otras palabras, lo que define el carácter como tal, viene dado por la interpretación, estimación o construcción —no por el mero hecho del cálculo— enarbolada por los fiscos a partir de un elemento concreto de prueba que fuera oportunamente recolectado, el cual por sí solo no le permite determinar —a priori— en forma directa o por conocimiento cierto, el impuesto.

Por otro lado, una determinación sobre base presuntiva, no excluye en forma absoluta la posibilidad de que algunos elementos constitutivos del hecho imponible resulten de pruebas concretas, directas y no simplemente presunciones.

A los fines de efectuar una simple conclusión respecto de la contextualización planteada en este punto, nos resulta oportuno traer a consideración la opinión vertida por Fernando J. Diez y Germán J. Ruetti,⁴ quienes afirman que la determinación sobre base cierta corresponde cuando no hay discusión sobre los hechos —y sí sobre el derecho aplicable a éstos—, o bien cuando los hechos —no declarados o declarados en forma defectuosa— pueden ser conocidos o aprehendidos a través de elementos de prueba concretos que respalden la veracidad y sustancia de las operaciones. En caso de que la determinación sea sobre base presunta, se renuncia ya sea por parte de la ley o de la administración, a la pretensión de certeza, conformándose el fisco con la probabilidad.

2. La subsidiaridad de la determinación de oficio sobre base presunta.

Los organismos tributarios deben —necesariamente— agotar todos los medios para interpretar y cuantificar la materia imponible sobre base cierta, y en caso de imposibilidad manifiesta (debidamente constatada) establecer en forma subsidiaria la obligación a través del uso de presunciones. En tal sentido, tanto la doctrina como la jurisprudencia son contestes en señalar que la estimación de oficio de la obligación tributaria resulta de carácter subsidiaria, siendo la regla general la determinación sobre base cierta. Y ese es el sentido que surge incluso del artículo 63 del CTP a tipificarse: “(...) *En los demás casos la determinación se efectuará sobre base presunta tomando en consideración todos los hechos y circunstancias...*”.

Agotados los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo cuando el fisco no disponga de elementos que acrediten la exacta medida de la materia imponible se encontrará facultada para recurrir al método indiciario de determinación. La cantidad o volumen de documentación, la complejidad de la información, el tiempo que demandaría la determinación de oficio no son elementos que permitan válidamente al organismo tributario apartarse de la determinación sobre base cierta y recurrir al método presuntivo.

Cabe señalar que, en el caso de la Provincia de Córdoba, el Código Tributario no impide al fisco la utilización o concurrencia de ambos métodos de determinación, ya que no prohíbe la coexistencia de dichos mecanismos. En otros términos, cuando la existencia y magnitud de la materia imponible aparezca reflejada parcialmente en la determinación sobre base cierta, el método presuntivo tendrá virtualidad complementaria para arribar a la real dimensión de dicha materia⁵. Lo que sí deberá repararse es que elegido un método presuntivo resultará de aplicación ese y el resultado que arroje luego no puede ser modificado.

Por otro lado, resulta interesante en este punto, traer a colación la modificación instaurada por la Ley Provincial N° 10.508, al artículo 63 del Código:

4 Fernando J. Diez y Germán J. Ruetti (2016): *Procedimiento Tributario. Ley N° 11683 Comentada*. Editorial La Ley. Pág. 153.

5 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, *Maidana, Ricardo Aníbal*, 25/3/1998. Citado en la obra: “Procedimiento. Determinación de oficio. Base cierta. Base presunta. La Ley no prohíbe la coexistencia de ambos métodos”. Telias, Sara Diana. La Ley.

“... Cuando se adviertan irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y en particular, cuando los contribuyentes y/o responsables se opongan u obstaculicen las tareas de verificación y/o fiscalización por parte de la Dirección, no presenten libros, registros contables o informáticos, documentación respaldatoria o comprobatoria relativos al cumplimiento de las normas tributarias el fisco podrá recurrir directamente a la determinación sobre base presunta, considerando, a tales fines, aquellos elementos o indicios que le permitan presumir y cuantificar la materia imponible.”

Entendemos que con la mentada modificación se pretendería evitar que el fisco se encuentre obstaculizado con el accionar del contribuyente o responsable tendiente a perturbar las tareas propias del organismo en aras de recabar la información que le resulte necesaria para verificar o indagar el correcto cumplimiento y en su caso, practicar la determinación de la obligación tributaria, so pena, de usar el método presuntivo de cuantificación pero siempre —insistimos—partiendo de datos ciertos a través de los cuales puedan inferir la materia imponible.

3. La aptitud del método de reconstrucción de la materia imponible.

La validez de la determinación de oficio depende básicamente de la razonabilidad en las conclusiones a que arribe el fisco con relación a las constancias de la causa, lo que conlleva a la necesidad de analizar la aptitud del método de reconstrucción de la materia imponible.

En ese marco conceptual podemos afirmar que el fisco deberá asegurarse de tener la disponibilidad de “todos los elementos probatorios” ya que aun cuando se decida realizar la determinación sobre base presunta, el fisco no quedará liberado de las pruebas recabadas y utilizadas para la determinación y la interpretación sobre las mismas, las cuales deben guardar —a nuestro criterio— un sentido lógico jurídico que exteriorice la realidad económica propia de la operatoria o actividad del contribuyente o de los hechos o actos acaecidos referidos al mismo y no del sector económico en la que opera o interviene dicho sujeto —elemento estimativo o presuntivo, pero no absoluto—.

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.⁶ Tan sólo —insistimos— constituiría un mero indicio o estimación o presunción simple a utilizar por el fisco, pero nunca el elemento cierto y contundente para sustentar la estimación que, en todos los casos, deberá ser utilizada con un cierto grado de prudencia y razonabilidad.

⁶ No hay exactitud de la fecha a la que se pueden referir los índices utilizados y su posible extrapolación a la aplicación de los mismos a los mismos períodos auditados, no existe precisión del universo de sujetos relevados para armar el índice, la localización de los mismos, la época estacional de su armado, etc. Tal como se lo señala en el precedente “*Trans—Sauro SA (TF 28259—I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo*” —Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., 18/08/2021—: “...la metodología adoptada por la administración tributaria se muestra deficiente, por no reflejar verosimilmente la situación de la firma contribuyente. (...) Que en definitiva, más allá del debate en torno a la modalidad empleada por el organismo para determinar la materia imponible y cuantificar la deuda tributaria, lo certero es que la pericia arroja fundados informes en torno a la actividad comercial de la empresa, relevantes para conocer su situación fiscal, los cuales no han sido impugnados por las parte...”.

Por lo expuesto precedentemente, resulta imperioso que el fisco determinante verifique y/o compruebe la aptitud de los datos utilizados que deben resultar propios del contribuyente—, caso contrario, carecerá de la certeza jurídica en la metodología utilizada para reconstruir la materia imponible⁷.

4. Presunciones Simples. De los indicios previstos en el Código Tributario de la Provincia de Córdoba.

Antes de efectuar un análisis de las presunciones simples, resulta oportuno traer a consideración en forma previa lo que explica Palacios respecto a lo que implica una presunción:

“La presunción comporta, pues, un razonamiento que, partiendo de un hecho determinado (indicio), y de conformidad con la experiencia referente al orden normal de las cosas, permite afirmar la existencia del hecho que se desea probar.”⁸

Añadiendo que las presunciones simples se basan en el criterio del juez y sus resultados no siguen normas fijas, sino que se establecen según la sana crítica.

Díaz marca con inquietud que:

“...una fiscalidad que hace uso abusivo de presunciones para reconstruir la base imponible tiene dos graves inconvenientes a la larga: muchas veces no resulta justa y comporta el gravísimo riesgo de cometer injusticias comparativas”⁹.

Adentrándonos al detalle de los indicios establecidos en el último párrafo del artículo 63¹⁰ del CTP, debemos precisar, en primer lugar, que los mismos adquieren el carácter meramente enunciativo y su empleo podrá realizarse individualmente o combinándolos (artículo 61 del Decreto Reglamentario del CTP N° 2445/23).

En segundo lugar, es dable precisar que en caso de recurrirse a presunciones simples deberá considerarse que, las mismas, deben guardar una conexión y/o vinculación con el hecho imponible indagado o verificado, a los fines de inducir —de corresponder— al fisco determinante hacia la reconstrucción o cuantificación de la materia imponible. En otras palabras, los indicios servirán como prueba de la existencia del hecho imponible, en la medida que se funden —a nuestro criterio— en hechos reales y debidamente probados.

En todos los casos, deberán permitir a quién corresponda resolver tener la firme convicción de que el hecho desconocido guarda una cierta lógica o razonabilidad con las opera-

7 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, *Servicios SRL s/recurso de apelación*, 29/03/2019.

8 Palacio, Lino Enrique. (2016). *Manual de Derecho Procesal Civil*. Ed. Abeledo Perrot, p. 649.

9 Díaz, Vicente Oscar (1986): *La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación*, en Rev. “La Información”, T. LIII, pág. 810.

10 “(...) Para efectuar la determinación de oficio sobre base presunta podrán servir como indicio entre otros: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y/o ventas de otros períodos fiscales, el monto de las compras, las utilidades, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares dedicadas al mismo ramo, los gastos generales de aquéllos (consumo de gas o energía eléctrica u otros servicios públicos, monto de los servicios de transporte utilizados, entre otros), los salarios, el alquiler del negocio o de la casa habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio, técnicas de cálculo, programación y/o predicción que obren en poder de la Dirección, que ésta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que deberán proporcionarle los agentes de retención, percepción y/o recaudación, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas o cualquier otra persona que posea información útil al respecto, relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación de los hechos imponibles.”

ciones o actos económicos desarrolladas por el contribuyente y que estas circunstancias hayan sido verificadas durante el proceso fiscalizadorio.

Tal como lo señaláramos en los párrafos precedentes, cuando el organismo fiscal pretenda impugnar la validez de una declaración jurada presentada por el contribuyente, debería como primera medida tender a efectuar el procedimiento de determinación de oficio sobre base cierta, caso contrario, recién podría recurrir al proceso presuntivo pero siempre considerando que resulta necesario tener la certeza —causales/pruebas— de los hechos o actos acaecidos a fin que los datos consignados por el contribuyente en su declaración jurada puedan ser calificados o considerados como falsos o inexactos por el fisco.

Bajo dicho aspecto conceptual, la impugnación no constituye un mero acto formal de inicio del proceso, sino que es el resultado mismo del procedimiento de inspección —convicción del fisco de la inexactitud de las declaraciones juradas— y posterior determinación del organismo. Después de otorgada la vista al contribuyente, se podría tener precisión —a priori— si se encuentra o no fundamentada la impugnabilidad de las declaraciones juradas presentadas y la consecuente determinación al contribuyente¹¹.

En tal sentido, la Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo de Río Cuarto¹², ha considerado que en caso que la administración determine de oficio un tributo sobre base presunta, en función de datos meramente indiciarios, al estar frente a valores tentativos que por sí solos no constituyen prueba de que los consignados en la declaración jurada por el contribuyente sean falsos; se presenta como necesario que la administración, que va a prescindir de esa declaración jurada, explique los motivos y/o causales que a su entender justifican esa medida, so pena de incurrir en arbitrariedad.

Empero, es de advertir que cuando las declaraciones de los contribuyentes no se encuentran respaldadas por pruebas categóricas o conducentes, las estimaciones de oficio o liquidaciones de impuestos practicadas por el fisco gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quién las impugnan, la demostración intergiversable de los hechos —Cámara Nacional en lo Federal, Sala II en lo Contencioso Administrativo, del 3/6/71, “*Sassone Burgada, Oscar Fioravante*” (entre otros)—¹³.

En base a lo comentado, entendemos que el empleo y/o utilización de estos indicios establecidos en el último párrafo del artículo 63, al caso concreto, deben siempre procurar guardar una cierta lógica y/o razonabilidad dado que, a partir de los mismos, será el fisco quien deba reconstruir por sí solo y a su propio criterio la materia imponible (pensamiento del juez administrativo), por lo tanto, el resultado obtenido de la determinación debe ser capaz de producir el convencimiento sobre la existencia y cuantificación de la obligación fiscal en cabeza del contribuyente y/o responsable¹⁴.

11 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, *Bromessard, Leonardo L.*, 6/2/2002

12 CCYCA de Río Cuarto, 11/02/1998, “*Banco Crédito Argentino c. Municipalidad de Río Cuarto*”.

13 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, Jusid, *Juan José s. recurso de apelación*, 06/12/1999.

14 La presunción es la prueba de un hecho que debe estar debidamente fundada su existencia y a partir de allí se podrá inferirse su consecuencia: si ella está prevista en la ley será presunción legal y el juez administrativo no podrá apartarse de lo que la norma establece, pero si es una presunción hominis es posible darle el sentido que el juez administrativo quiera siempre que este fundamentado. En tal sentido, a la presunción/indicio es posible usarla en cualquier periodo como presunción hominis, en cambio, como presunción legal con los efectos establecidos en la Ley, sólo le será aplicable después que esta legislada como tal en la norma.

Considerando que las presunciones simples se basan en el criterio del juez y sus resultados no siguen normas fijas, sino que se establecen según la sana crítica, resulta oportuno considerar lo expresado por Díaz en el sentido de que *"la ley exige que las determinaciones de oficio estén fundamentadas por hechos y circunstancias tales que lleven al convencimiento sobre su razonabilidad y legalidad"*¹⁵.

5. Las presunciones legales. Artículo 64 del CTP.

La mayoría de los plexos normativos de las distintas jurisdicciones locales (CTP) disponen sus propias reglas o regulaciones en materia de presunciones legales para determinar y cuantificar la obligación tributaria.

Tal hecho o circunstancia nos llevaría a analizar cada ordenamiento en particular para advertir sus características o especificidades, lo cual —indudablemente— escaparía a la idea del presente escrito. Sin perjuicio de ello, en muchos casos existe un alto grado de similitud entre los distintos ordenamientos locales, lo cual permitirá extrapolar las conclusiones aquí expuestas a los mismos.

Entendemos que, como consecuencia del método presuncional adoptado por el fisco, existe una incidencia en determinados aspectos referidos al coeficiente unificado para los contribuyentes que tributan por Convenio¹⁶ (aspectos que se tratarán más adelante). En este punto, procuraremos ejemplificar algunas de las presunciones legales previstas en el artículo 64 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba para hacer luego las extrapolaciones del caso.

A. La diferencia física de inventarios — Inciso a)—:

El inciso a) del artículo 64 del CTP prevé el mecanismo de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando en el transcurso de una fiscalización se detectare que existe diferencias físicas entre el inventario declarado por el contribuyente o el registrado, con el determinado por los actuantes.

Las diferencias implicarán monto de ingreso gravado omitido que redundará en un ajuste en el citado impuesto. Para determinar las ventas o ingresos omitidos, se multiplicará la suma que representa la utilidad bruta omitida por el coeficiente que resulte de dividir las ventas declaradas por el obligado sobre la utilidad bruta declarada, perteneciente al período fiscal cerrado inmediato anterior y que conste en sus declaraciones juradas impositivas o que surjan de otros elementos de juicio, a falta de aquéllas.

Cabe señalar que la discrepancia no debe provenir en la valuación de los bienes, sino en las cantidades físicas.

Ejemplo:

Existencia Final de Mercadería declaradas por el Contribuyente en el impuesto a las ganancias: 1.000 unidades

¹⁵ Díaz, Vicente Oscar (1986): *La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación*, en Rev. La Información, T. LIII, pág. 810.

¹⁶ Ingresos omitidos.

Existencia Final de Mercadería detectada por la inspección: 1.300 unidades.

Valuación unitaria del stock: \$ 50

Ventas declaradas por el contribuyente en el ejercicio: \$ 500.000

Utilidad Bruta declarada periodo fiscal anterior: \$ 20.000

*Utilidad bruta omitida: $(1.300 - 1.000) * 50 = 15.000$*

*Ventas o ingresos omitidos: $15.000 * (500.000/20.000) = \$ 375.000$*

B. La omisión de contabilizar, registrar o declarar ventas o ingresos —Inciso b)—:

En caso de que la fiscalización detecte que el contribuyente no ha contabilizado, registrado o declarado, durante un mes determinado, ventas o ingresos, se presume la existencia de operaciones marginales. Cuando dicho accionar omisivo por parte del contribuyente resulte coincidente en los últimos 12 meses, el fisco quedará habilitado para la determinación de diferencias de ventas para los meses involucrados.

Ejemplo:

Mes de Septiembre del 2024:

Ventas declaradas por el contribuyente: \$ 100.000

Ventas marginales detectadas por el fisco: \$ 30.000

Ventas declaradas de los 12 últimos meses (Septiembre (año x) a Octubre (año x-1)): \$ 1.500.000

Margen: $30.000 / 100.000 = 0,30 \Rightarrow 30\%$

*Operaciones marginales del período: $1.500.000 * 0,30 = \$ 450.000$*

El monto de las operaciones marginales detectadas debe provenir de elementos fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o conjetura que pueda pretender usar el fisco en tal sentido. De suceder esto último tendríamos una suma de presunciones.

C. Incrementos patrimoniales no justificados —Inciso e)—.

En caso de que la inspección actuante detecte aumentos de capital que el contribuyente no pueda probar o demostrar su origen, se presume que tal incremento constituye utilidad bruta omitida del período fiscal inmediato anterior. Similar suerte corre aquel contribuyente que, por ejemplo, no puede justificar o acreditar la existencia de deudas o pasivos.

Ejemplo:

La inspección actuante detecta la existencia de un plazo fijo de \$ 100.000 a nombre de un

contribuyente que no puede justificar su origen.

Utilidad Bruta omitida: \$ 100.000

Ventas declaradas en el período fiscal anterior: \$ 500.000

Utilidad Bruta declarada: \$ 200.000

*Ventas omitidas: $100.000 * (500.000 / 200.000) = \$ 250.000$*

D. Depósitos Bancarios —Inciso f)—.

Las diferencias entre los depósitos bancarios depurados y las ventas y/o ingresos declarados por el contribuyente, se consideran montos de ventas omitidas. A los fines de la depuración se debe tener en cuenta aquellos ingresos que no resulten imposables: canje de valores, imputaciones erróneas del banco, venta de bienes de uso, transferencia entre cuentas del mismo contribuyente, el impuesto al valor agregado, etc.

Con respecto al impuesto al valor agregado, se advierte que, la fiscalización deberá considerar la actividad y condición del contribuyente frente al gravamen ya que, si por ejemplo, éste lleva a cabo operaciones con “Consumidores Finales” en las que el precio total percibido por sus prestaciones incluye el IVA, el que por imposición legal no debe discriminarse, y la inspección realiza el ajuste considerando dicho importe sin la depuración correspondiente, se estaría acrecentando artificialmente la base imponible con un concepto no sujeto a imposición.

Ejemplo:

*Depósitos bancarios detectado por la inspección y debidamente depurado (netas de IVA):
\$ 320.000*

Ventas declaradas por el contribuyente: \$ 220.000

Ventas omitidas: $\$ 320.000 - \$ 220.000 = \$ 100.000$

E. Remuneraciones al personal no declarado —Inciso g)—.

En aquellos casos en que la inspección actuante detecte pagos de remuneraciones a empleados no registrados o declarados, como, asimismo, diferencias salariales no denunciadas, tales importes se presume constituyen montos de ventas omitidas.

Ejemplo:

Se abonaron remuneraciones a personal de relación de dependencia, no declarado o registrado por un importe de \$ 200.000

Ventas omitidas: \$ 200.000

Las presunciones legales detalladas y ejemplificadas supra, se caracterizan —a diferencia de las simples— por estar contenidas en la norma y a partir de las mismas enarbolar la cuantía del gravamen debido por el contribuyente pero siempre par-

tiendo de la existencia y comprobación de un hecho cierto (indicio) que le permitirá al fisco derivar en la existencia de otro hecho (el presunto) el cual tiene que tener, necesariamente, una correlación normal o natural con el hecho cierto verificado por el organismo.

6. La resolución determinativa y sus efectos.

En términos generales podemos decir que con la resolución que determina de oficio el impuesto se culmina el procedimiento; la misma debe reunir todos los requisitos del acto administrativo —causa, motivación, finalidad, competencia, etc.—. Asimismo, debe contener la impugnación de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente —de corresponder—, la determinación del tributo y sus accesorios, la fijación de la multa —si se ha instruido sumario por infracciones al Código—, la intimación de pago de aquellas obligaciones tributarias que resulten exigibles, y la vía recursiva que corresponde articular contra la misma.

Firme la resolución determinativa¹⁷, produce lo que se denomina “cosa juzgada formal”¹⁸ contra los actos administrativos, pudiendo el fisco exigir la suma reclamada mediante el correspondiente juicio de ejecución fiscal. Si el contribuyente abona la suma reclamada podrá luego incoar —con posterioridad— la vía de la repetición en el ámbito jurisdiccional correspondiente.

Una vez que está firme la resolución, se produce la estabilidad jurídica de la determinación no pudiendo, a priori, el fisco volver a realizar una nueva determinación al contribuyente o responsable por el impuesto y períodos que han sido objeto de la resolución; operando, en tal sentido, el principio de irrevocabilidad del acto administrativo. Es decir, dictada la resolución determinativa, el fisco no podrá modificar su contenido en contra del contribuyente y/o responsable o dictar una nueva que le genere mayores obligaciones, la revocación del acto administrativo es una medida excepcional y dicha excepcionalidad sólo está previstas para los casos expresamente tipificados en cada ordenamiento —en el caso de la Provincia de Córdoba en el artículo 77—.

Resulta interesante en este punto citar lo resuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en autos “Salvo, Gabriel O.” —16/08/1963— que al analizar el artículo 23° de la Ley N° 11.683 (t.o. 1949) sostuvo que el mismo está:

“...destinado a proteger al contribuyente mediante la estabilidad de sus relaciones con el fisco, para que no quede expuesto a cambios de criterio de éste, que amenacen a quien ha cumplido sus obligaciones impositivas de buena fe; de allí que la determinación de impuestos sólo podrá modificarse cuando se revele el error en que se incurrió al practicarla, y que ha podido motivarse incluso en hechos posteriores a la misma, que pusieran de manifiesto el error, dolo u omisión previstos por el citado artículo 23.

17 Por no quedar instancias recursivas o por no haberlas ejercido el contribuyente, se generan derechos subjetivos, la determinación produce sus efectos gozando de la estabilidad y fuerza ejecutoria mientras que no se demuestre fehacientemente en el ámbito corresponda que es infundada o injusta.

18 Gómez, Teresa y Folco, Carlos María (2018): *Procedimiento Tributario*. Ley 11.683 – Decreto 618/97: “a) Cosa juzgada formal: Es aquella decisión que permite revisión posterior. Es decir que determinadas decisiones judiciales tendrán, aun agotada la vía de los recursos, una eficacia meramente transitoria. Se cumplen y son obligatorias tan solo con relación al proceso en que se han dictado y al estado de cosas que se tuvo en cuenta en el momento de decidir. Pero no obstan a que, en un procedimiento posterior, cambiado el estado de cosas que se tuvo presente al decidir, la cosa juzgada pueda modificarse. En nuestra materia verificamos esta situación cuando el contribuyente tiene la posibilidad de intentar la vía de la repetición...”. La Ley. 9ª Edición Actualizada y Ampliada, pág. 493.

Los nuevos elementos de juicio que autorizan la modificación de la determinación administrativa del impuesto, no deben ser necesariamente anteriores a ese acto, ya que pueden referirse a hechos posteriores que revelen el error en que razonablemente se pudo incurrir al estimar lo que se tuvo en vista al formularla.

La disposición de la Ley 11.683, que establece la fijeza de la determinación del impuesto, salvo casos especiales, se propone conferir estabilidad a las relaciones del contribuyente con el fisco para protección de aquél, a fin de no dejarlo permanentemente expuesto a los cambios de criterio administrativo”.

Lo expuesto en los párrafos precedentes, resulta de trascendental importancia para aquellos contribuyentes del Convenio Multilateral, toda vez que, al tributar por ejemplo en el régimen general del artículo 2º, la determinación practicada por un fisco puede luego limitar y/o condicionar la atribución de ingresos hacia otros organismos recaudadores por los mismos periodos, sirviendo el concepto de estabilidad como un especie de “tapón/ bloqueo” ya que la suma del coeficiente unificado siempre debe dar 1¹⁹. Este hecho se agravaría aún más cuando el contribuyente decide accionar contra el fisco determinante ante la Comisión Arbitral (partes) y luego el criterio determinante es ratificado por los organismos del Convenio sin intervención de las demás jurisdicciones en la instancia del plenario.

Por otro lado, cabe considerar incluso, que se podría plantear la situación respecto de que un fisco proceda a determinar ingresos omitidos en función de una determinada presunción legal (v.g. Diferencias de inventarios) y otra administración tributaria —para tales periodos— pretenda con posterioridad aplicar otro método a partir de los indicios recolectados (ej. incrementos patrimoniales) en función de su normativa o, bien, el mismo criterio usado por el primer fisco pero con diferente forma de cálculo y/o margen y/o modalidad legal de acuerdo a su ordenamiento provincial. Este podría conllevar a desvirtuar, en tales casos, el concepto de estabilidad que venimos comentando²⁰.

Resulta claro que la presunción legal empleada para determinar los ingresos gravados omitidos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos deriva de una tipificación propia de cada ordenamiento del fisco determinante, ahora bien, los efectos que la misma genera en los contribuyentes del Convenio Multilateral nos plantean la duda con respecto a la posible incidencia y/o al impacto que tal hecho y/o circunstancia puede acarrear para las demás jurisdicciones en la que se encuentre inscripto el sujeto al formar esos ingresos omitidos parte de la cuantificación del coeficiente unificado, en caso de producirse la firmeza del acto²¹.

19 En el peor de los casos, nunca se le podría disminuir la atribución de ingresos omitidos a un fisco que ya lo determinó.

20 Salvo que se parta del supuesto que sólo incide en la jurisdicción que determine y se acepte que el CU total no resulte igual a 1.

21 No nos estamos refiriendo a la distribución de los ingresos brutos totales omitidos a las jurisdicciones en función del CU determinado, los cuales deberían respetar los ya determinados sino a la atribución para la determinación de los nuevos coeficientes. A los fines de profundizar la diferencia entre distribución y atribución de ingresos en el CM, véase al Cr. Damián E. Tujsnaider y Cr. María Esther Parravicini (2023): Ingresos. Concepto general. Ingresos brutos vs. base imponible. Diferencia entre atribución y distribución, en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Vernetti, L. (2023): Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos, Tomo 2 (1a. ed.), pág. 462 y Ss.

III. Convenio Multilateral y presunciones locales.

1. Consideraciones generales.

El Convenio Multilateral (CM) mediante la aplicación de los distintos criterios de distribución previstos en el mismo, busca distribuir los ingresos brutos del contribuyente sobre la cual los fiscos podrán ejercer la potestad tributaria que se reservaron constitucionalmente²². Esta distribución de los ingresos permite evitar la doble imposición de dos o más jurisdicciones sobre la misma porción de ingresos.

De esta manera, todos los aspectos del procedimiento determinativo de oficio que impactan en la asignación de los ingresos a las jurisdicciones son competencia de los organismos del Convenio Multilateral (OCM). Ello, en consecuencia, comprende, en el régimen general previsto en el artículo 2º del CM, las asignaciones de ingresos o gastos y de corresponder su computabilidad para la conformación del coeficiente, y en los regímenes especiales el establecimiento de la existencia de pautas exigidas para asignar las porciones de ingreso regladas en cada uno de los mismos.

Como lo venimos exponiendo, tanto en la provincia de Córdoba como en las demás jurisdicciones las presunciones permiten acercarse de la mejor forma posible a la verdad cuando esta no es asequible, obteniéndose una verdad procesal relativa.

Ferrajoli sostiene que la verdad procesal puede ser concebida como una verdad aproximativa respecto del ideal ilustrado de la perfecta correspondencia. Así, este autor afirma que:

*"[I]a verdad de cualquier teoría científica o de cualquier argumentación o proposición empírica es siempre una verdad no definitiva sino contingente, no absoluta sino relativa a los conocimientos y experiencias realizadas respecto a las cosas que conocemos"*²³.

2. La potestad local.

Como punto de partida corresponde señalar que el establecimiento y utilización de presunciones, en principio, es competencia de cada una de las jurisdicciones locales y municipales.

La regulación de las presunciones que puede emplear la administración para determinar la obligación fiscal, en sus diferentes dimensiones, corresponde al procedimiento local o a otras normas tributarias locales. Y son las administraciones tributarias las que harán uso de las presunciones regladas (*iuris tantum* o *iure et de iure*) o de aquellas simples presunciones.

Ahora bien, cuando el uso de dichas presunciones avanza sobre la distribución de los ingresos del contribuyente, la presunción y su utilización queda sometido a las exigencias del Convenio Multilateral.

Los organismos de aplicación del Convenio Multilateral²⁴ tienen dicho, en varias oca-

22 Vernetti, Luciano (2023): Aspectos históricos. finalidad y naturaleza jurídica. vigencia, modificación, denuncia y extinción, en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Vernetti, L. (2023): *Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Tomo 1 (1a. ed.), pág. 23.

23 Ferrajoli, Luigi (1995): Op. Cit., p. 50

24 Comisión Arbitral: Resolución N° 17/2018 en similar sentido Comisión Arbitral Resoluciones N°: 20/2018, 24/2018, 35/2018, 42/2018, 48/2018, 4/2019, 22/2019, y Comisión Plenaria Resoluciones N°: 19/2019 y 20/2019.

siones, que no pueden juzgar o cuestionar la facultad que tienen las jurisdicciones de efectuar determinaciones sobre la base de presunciones o de oficio, ya que las mismas emergen de las atribuciones que le confiere el propio Código Fiscal.

En tal sentido, Balestretti y Tepedino indican:

“...los organismos de aplicación han tenido como línea de actuación no cuestionar las presunciones utilizadas por los fiscos sobre la base de sus normativas locales, siempre y cuando la mismas sean ‘prudentes’ en el sentido de no resultar contrarias a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen, ni vulneren los principios del Convenio Multilateral.”²⁵

En un precedente del año 2008 la Comisión ya dejó sentada su competencia en los casos en que las presunciones son utilizadas para modificar el coeficiente, expresando:

“... si bien la estimación de ingresos sobre base presunta es una facultad de la jurisdicción, la Comisión no puede dejar de opinar sobre la procedencia de su aplicación dado que el cambio de coeficiente repercutirá sobre las demás jurisdicciones adheridas.”²⁶

La Comisión Arbitral con precisión ha señalado:

“...deben diferenciarse dos situaciones concretas: la primera es la presunción para establecer la existencia de ingresos gravados omitidos —lo cual es de exclusiva competencia local— y la segunda es el parámetro o presunción que utiliza el fisco para la asignación de dichos ingresos a una o varias jurisdicciones cuando no existen pruebas fehacientes acreditadas en el expediente administrativo que permitan determinar con precisión la apropiación a la/s misma/s y sobre esto último, los organismos de aplicación del Convenio tienen competencia para evaluar la razonabilidad del criterio utilizado.”²⁷

3. La realidad económica y el principio de verdad jurídica objetiva.

Sandra Maruccio y Luciano Vernetti²⁸ analizando este aspecto señalan:

“El principio de realidad económica que venimos abordando y la verdad jurídica objetiva comparten la finalidad de lograr que las soluciones aplicadas a las situaciones planteadas sean jurídicas, legales y justas.”

El Convenio Multilateral busca conocer la verdadera situación fiscal del contribuyente y exige al mismo que aporte todos los elementos necesarios para alcanzar dicho fin. Si el contribuyente no colabora, el fisco tiene el deber de usar las herramientas que le den las leyes locales para hallar la verdad objetiva.

25 Balestretti, Manuel y Tepedino, Gabriel (2023): *Las disposiciones varias del Convenio Multilateral*, en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Vernetti, L. (2023): *Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Tomo 1 (1a. ed.), pág. 95.x

26 Comisión Arbitral: Resolución N° 47/2008.

27 Comisión Arbitral: Resolución N° 20/2020

28 Maruccio, Sandra y Vernetti, Luciano (2023): *La realidad económica y la verdad jurídica objetiva en el marco del Convenio Multilateral*, en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Vernetti, L. (2023): *Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Tomo 1 (1a. ed.), pág. 76.

El artículo 30 del Convenio Multilateral dispone:

“Los contribuyentes comprendidos en el presente Convenio están obligados a suministrar todos los elementos de juicio tendientes a establecer su verdadera situación fiscal, cualquiera sea la jurisdicción adherida que realice la fiscalización”.

De esta forma, pesa tanto sobre el fisco como sobre el contribuyente el deber de aportar y obtener los datos necesarios a fin de conocer la verdadera situación fiscal.

Como indican los autores citados:

“El Convenio Multilateral también dirige su atención a los fiscos al exhortarlos a que, a través de su colaboración recíproca, pueden facilitar el acceso a la verdad material. Así, el artículo 31 dispone: ‘Las jurisdicciones adheridas se comprometen a prestarse la colaboración necesaria a efectos de asegurar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales. Dicha colaboración se referirá especialmente a las tareas relativas a la información, recaudación y fiscalización del tributo’. Por eso consideramos que la RGCA 14/2019 de la CA confirmada por la RCP 26/2020 contribuye a la búsqueda de la verdad material.”²⁹

Compartimos lo expuesto por el Cdor. David Essaya³⁰ en cuanto a que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral deberían velar para que los ingresos brutos de aquel contribuyente sujeto a sus normas se distribuyan entre las jurisdicciones en donde desarrolle su actividad lo más equitativamente posible, respetando para ello los criterios de atribución vigentes, ya sea de ingresos o gastos, evitando así la doble imposición, que es uno de los objetivos fundamentales del acuerdo. Es por ello que su accionar debe tender a la búsqueda de la verdad material de los hechos acontecidos, para lo cual debería emplear y/o utilizar todas las medidas conducentes a ese objetivo.

Más abajo observaremos la aplicación de estos principios en el análisis del uso de presunciones.

4. Presunciones en el Convenio Multilateral.

Corresponde indicar que el propio Convenio Multilateral como parte esencial de su diseño utiliza determinadas presunciones para establecer los criterios de asignación de ingresos.

Ontológicamente el acuerdo se encuentra cimentado sobre una base de criterios que son muy semejantes a las presunciones legales que no admiten prueba en contrario, sólo por dar un ejemplo para ilustrar al lector, el artículo 9° del Convenio Multilateral asigna el cien por ciento del ingreso de transporte al lugar en donde asciende el pasajero o en donde se sube la carga, en otras palabras, al “lugar de origen del viaje”.

Si bien los criterios que fija el Convenio Multilateral para distribuir los ingresos del contribuyente pueden lucir en algunos casos como irrazonables, debe comprenderse que no se ha tratado de un caso particular sino de un enfoque holístico que comprende a la totalidad de la economía y que busca un equilibrio general y razonable en la distribución de los ingresos entre las jurisdicciones. A ello debe adicionarse que el diseño busca ser

²⁹ Ibid, pág. 77.

³⁰ Ibid, pág. 80.

de simple aplicación, de ahí la existencia de parámetros fijos contenidos en los regímenes especiales.

Entonces podemos decir que los criterios de distribución que posee el propio Convenio son elaborados mediante la utilización de presunciones legales que no admiten prueba en contrario.

5. Resoluciones Generales Interpretativas y las presunciones.

Como hemos observado los criterios de distribución contenidos en el propio Convenio Multilateral, ontológicamente se encuentran en el ámbito de las presunciones, pero sin lugar a duda el texto del citado acuerdo no logra agotar los distintos casos que suceden en la realidad.

Es por ello que los propios organismos del Convenio Multilateral y los contribuyentes se encuentran en muchas ocasiones frente a situaciones en las que deben echar mano al uso de presunciones para asignar los ingresos, dado que las normas y los elementos probatorios con que se cuentan no permiten subsumir determinados ingresos o gastos en las normas vigentes.

Cuando esas circunstancias ocurren en forma recurrente o cuando los organismos del Convenio Multilateral entienden que ello puede ocasionar una distorsión irrazonable en la atribución de los ingresos establecen criterios y parámetros —a veces presunciones— por vía reglamentaria que permiten completar de manera razonable vacíos del propio Convenio Multilateral.

Oportunamente señalamos:

“Existe sin duda un importante desafío para la Comisión Arbitral, el cual es mantener en funcionamiento pleno el Convenio Multilateral, aun frente a situaciones no previstas. Por lo tanto, dicho organismo se encuentra frente a una opción de hierro ante una situación no prevista, o declara que se está frente a un caso no reglado por el Convenio Multilateral, o bien dicta normas generales reglamentarias que, siguiendo los criterios contenidos en dicho acuerdo, se apliquen por vía interpretativa a esas situaciones. Sin duda la última opción habría sido la elegida en algunos casos —a nuestro humilde entender— por parte de los organismos de aplicación del Convenio, al haberse dictado distintas resoluciones generales interpretativas que reglan aspectos no previstos en el texto original del Convenio Multilateral, pero logrando su aplicación a dichos supuestos por vía interpretativa.”³¹

Así encontramos diversas Resoluciones Generales Interpretativas que contienen presunciones a los fines de asignar ingresos o atribuir gastos. A modo de ejemplo mencionaremos algunas:

“...En caso de que no sea posible la metodología prevista en el artículo anterior, la forma de cómputo de los gastos comunes o compartidos a que se hace referencia en los artículos anteriores, será en la proporción que tienen los ingresos de exportación en el total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente (excluidos los originados en actividades de regímenes especiales)...”³²

31 Perlati, Sebastián y Vernetti, Luciano (2023): *Comisión Arbitral, en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Vernetti, L. (2023): Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Tomo 1 (1a. ed.), pág. 202.

32 Comisión Arbitral, Resolución General N° 7/2009, artículo 3°.

"...A los efectos de determinar el coeficiente de gastos conforme a las disposiciones del artículo 2° del Convenio Multilateral, la distribución de la amortización de bienes de uso deberá efectuarse en proporción a los ingresos que se atribuyan exclusivamente a cada una de las jurisdicciones donde ellos son utilizados, en el ejercicio comercial que sirve de base para el cálculo del coeficiente respectivo. Esta disposición es de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2009".³³

"...Se entiende por gastos de escasa significación aquellos que, en su conjunto, no superen el diez por ciento (10%) del total de gastos computables del período y cada uno individualmente no represente más del veinte por ciento (20%) del citado porcentaje."³⁴

"...Interpretar con alcance general, que los ingresos provenientes de la prestación del servicio de cobertura de salud bajo la modalidad y/o sistema de pago capitado, deberán atribuirse a la jurisdicción que corresponda al domicilio del afiliado/beneficiario."³⁵

"... Los ingresos derivados del cobro de tarifas de peaje al igual que los subsidios que perciban en compensación por diferencia de tarifa, deberán ser objeto del tratamiento indicado en el artículo 6° del Convenio Multilateral. A los fines de la distribución del 90% de los ingresos atribuibles a las jurisdicciones en que se realizan las obras, corresponderá la aplicación del artículo 2° del Convenio Multilateral, considerando: a) para la determinación del coeficiente de ingresos: los kilómetros de corredor vial habilitado que atraviesan cada jurisdicción; b) para la determinación del coeficiente de gastos: deberán tomarse aquellos propios de la actividad, no debiendo computarse los gastos de administración. Asimismo, deberá incluirse, a los fines del citado cálculo, el importe de las amortizaciones de las inversiones realizadas imputable a cada jurisdicción en cada período fiscal, las que deberán establecerse en función de la vigencia estipulada en los respectivos contratos de concesión de obra pública. A los fines indicados en el inciso b) del párrafo precedente, deberá considerarse lo normado en el artículo 5° del Convenio Multilateral."³⁶

"...Los ingresos que se detallan a continuación, a los fines de la confección de la proporción prevista en el primer párrafo del artículo 8° del Convenio Multilateral, se atribuirán con independencia del lugar de su contabilización, en la forma prevista en el presente artículo: 1) Ingresos relacionados con operaciones entre entidades financieras, se atribuirán a la jurisdicción donde se encuentra la Casa Central de la entidad dadora. 2) Ingresos correspondientes al sistema de tarjetas de crédito, por préstamos, financiación y servicios prestados a los titulares y/o usuarios del mismo, deberán asignarse a la jurisdicción de la sucursal que captó al cliente titular de la tarjeta. 3) Ingresos obtenidos de los proveedores o comercios adheridos al sistema de tarjetas de crédito, deberán asignarse a la jurisdicción del lugar en que se efectúe el depósito de las rendiciones."³⁷

De estos ejemplos, se puede apreciar cómo la Comisión Arbitral resuelve, a través de

33 Comisión Arbitral, Resolución General N° 8/2008, artículo 1° y 2°.

34 Comisión Arbitral, Resolución General N° 22/1984, artículo 1°.

35 Comisión Arbitral, Resolución General N° 4/2019, artículo 1°. Ratificada por Resolución C.P. N° 11/2020.

36 Comisión Arbitral, Resolución General N° 105/2004, artículo 2°.

37 Comisión Arbitral, Resolución General N° 4/2014, artículo 4°.

la aplicación de una presunción legal interpretativa del Convenio Multilateral, distintos problemas que surgen para la asignación de un ingreso o de un gasto.

6. El uso de presunciones por parte de los fiscos y los contribuyentes en materias del Convenio Multilateral.

Ahora corresponde adentrarse en las distintas vicisitudes que pueden acontecer en un procedimiento de determinación de oficio del Convenio Multilateral y en la utilización de presunciones para la aplicación de este.

Hay que tener en cuenta que estamos en el ámbito de la valoración e interpretación de las pruebas, y de éstas como reveladoras de hechos sucedidos en el pasado. Resulta interesante traer nuevamente a Ferrajoli que explica:

“...Sin necesidad de adentrarse en todas las difíciles cuestiones relativas al conocimiento del pasado, se puede realmente afirmar que la verdad procesal fáctica, al igual que la verdad histórica, en vez de ser predicable en referencia directa al hecho juzgado, es el resultado de una ilación de los hechos «probados». del pasado con los hechos «probatorios» del presente. Esta ilación —la realice un historiador, un juez o un detective— puede ser representada como una inferencia inductiva que en las premisas lleva la descripción del hecho que se ha de explicar y las pruebas practicadas, además de generalizaciones habitualmente sobreentendidas (entimemáticas) sobre la fiabilidad de experiencias análogas, y en la conclusión la enunciación del hecho que se acepta como probado por las premisas y que equivale a su hipótesis de explicación....”

Como en todas las inferencias inductivas, también en la inferencia historiográfica y en la judicial la conclusión tiene, por tanto, el valor de una hipótesis probabilística en orden a la conexión causal entre el hecho aceptado como probado y el conjunto de los hechos adoptados como probatorios. Y su verdad no está demostrada como lógicamente deducida de las premisas, sino sólo probada como lógicamente probable o razonablemente plausible de acuerdo con uno o varios principios de inducción. Una confirmación de ello es el hecho de que un mismo conjunto de acontecimientos y de datos probatorios, así como un mismo conjunto de observaciones o de datos historiográficos, admite bastante a menudo varias explicaciones alternativas. Más aún, todas las controversias judiciales fácticas pueden ser concebidas, de modo no diferente a las científicas por lo demás, como disputas entre hipótesis explicativas contradictorias ..., pero ambas concordantes con las pruebas recogidas. Y la tarea de la investigación judicial, al igual que la de cualquier otro tipo de investigación o explicación, es eliminar el dilema en favor de la hipótesis más simple, dotada de mayor capacidad explicativa y sobre todo, compatible con el mayor número de pruebas y conocimientos adquiridos con anterioridad.”³⁸

Es en este terreno de las pruebas en la que la presunción acude como una herramienta para la reconstrucción de la realidad e intenta acercarse a la verdad, ante la falta de algunas piezas probatorias.

Por esta razón, la administración tributaria debe usarlas con mucho cuidado y sólo cuando no se pueda verificar de manera eficiente la existencia del hecho incierto o desconocido mediante el uso de medios de prueba directa.

38 Ferrajoli, Luigi (1995): Op. Cit., p. 53.

Corresponde consecuentemente adentrarse en las exigencias para su utilización.

A. Principio de subsidiariedad. Imposibilidad de conocer la realidad y la verdad material.

Más arriba, en el punto § II.2, habíamos indicado que la estimación de oficio de la obligación tributaria en forma presuntiva prevista en el ordenamiento de la Provincia de Córdoba resulta de carácter subsidiaria. Ello también se replica en los restantes procedimientos tributarios locales o municipales. A continuación, explicaremos por qué el uso de presunciones en el marco del Convenio Multilateral también asume el carácter subsidiario, lo que implica que las presunciones pueden utilizarse sólo cuando no fuere posible establecer la realidad económica y la verdad material a través de la obtención de elementos ciertos.

Cabe destacar que la mera dificultad para la realización o producción de una prueba directa no resulta suficiente para dispensar la obtención de esta y suplirla mediante prueba indiciaria. Por tanto, no se puede aceptar ningún criterio basado en la simplicidad o la comodidad para renunciar o eludir la determinación sobre base cierta.

Es criterio de los organismos del Convenio Multilateral requerir a las jurisdicciones que reliquiden conforme a la documentación obtenida en los expedientes³⁹. Por lo cual resulta entonces exigible a la jurisdicción, cuando pretenda modificar la atribución de ingresos o gastos, requerir al contribuyente o a terceros los elementos necesarios a tal efecto a fin de determinar con certeza —y no en función de presunciones— la correcta atribución de ingresos y gastos⁴⁰.

Esta exigencia surge de la rigurosa observancia que debe cumplir el acto determinativo a los principios de realidad económica y verdad material, conforme lo han acordado las jurisdicciones a través de los artículos 27° y 30° del Convenio Multilateral. Como lo indican Balestretti y Tepedino:

“... la falta de colaboración por parte de los contribuyentes, sin perjuicio de las sanciones a nivel local que se pueden aplicar sobre la base de los códigos fiscales, nos lleva a un tema de gran trascendencia en la resolución de casos concretos, que se da cuando los fiscos, ante tales incumplimientos, se ven obligados a recurrir a presunciones...”⁴¹.

A lo cual cabría agregar que los elementos necesarios no puedan obtenerse de otro modo.

Sin adentrarnos en las facultades que posee cada organismo fiscal por sus normas locales, debemos indicar que el esfuerzo desplegado para intentar realizar la determinación de acuerdo a la verdadera situación fiscal (art. 30° CM) y de acuerdo a la realidad económica (art. 27° CM) debe encontrarse claramente reflejado en las actuaciones administrativas⁴². La ausencia de ello implicaría que el procedimiento local se ha apartado del Convenio Multilateral.

39 Por ejemplo: Comisión Plenaria Resoluciones N°: 05/2019, 21/2017, 20/2017 — entre otros —.

40 Comisión Plenaria: Resolución N° 19/2022.

41 Balestretti, Manuel y Tepedino, Gabriel (2023): *Op. Cit.*, pág. 93.

42 Comisión Plenaria: Resolución N° 19/2022.

De este modo, la actuación del fisco debe orientarse a la averiguación de la “verdad real” de lo ocurrido, por lo que debería adoptar y usar todos los medios pertinentes para ese fin.

En el caso Interpack⁴³ la Comisión Arbitral dejó claramente establecido que la subsidiariedad para la utilización de presunciones o parámetros se aplica tanto para los fiscos como para los contribuyentes. En tal sentido dijo:

“...la directriz sentada por el artículo 4º del Convenio Multilateral es que el gasto debe ser asignado al lugar en donde es efectivamente soportado, cuando tenga una relación directa con la actividad. En segundo lugar, a los fines de la asignación jurisdiccional de un gasto, debe tenerse presente la regla sentada por el segundo párrafo del artículo 4º, esto es, debe primar el principio de certeza. El contribuyente o el fisco deben intentar agotar los medios necesarios a fin de establecer con el mayor grado de certeza posible el lugar en que efectivamente es soportado un gasto teniendo en cuenta para ello la realidad económica (art. 27 y 30 del CM). En otras palabras, para que resulte posible la aplicación de un parámetro a los fines de la asignación de un gasto debe acreditarse la dificultad para asignar el mismo, salvo que dicha dificultad surja en forma clara y patente o se desprenda de la naturaleza del propio gasto.”

Surge de lo expuesto precedentemente que en ningún caso y en ninguna circunstancia puede el organismo fiscal acudir en forma directa al uso de presunciones, dado que utilizar en forma directa presunciones implica sin más violentar los artículos 27º y 30º del Convenio Multilateral.

Aún frente a la excepcional circunstancia de que el ordenamiento procedimental local autorice al fisco al uso directo de presunciones, el mismo no podría hacerlo para determinar los aspectos del Convenio Multilateral.

En el caso Banco Comafi⁴⁴ se desechó el ajuste del fisco de la Provincia de Buenos Aires por no haber requerido información alguna y aplicar en forma directa una presunción, allí la Comisión Arbitral expresó:

“... en cuanto a la cuenta relacionados con intereses depósitos plazos fijos, el Banco menciona que dicha cuenta corresponde a intereses devengados por plazos fijos constituidos bajo la modalidad de cancelación anticipada, operatoria que era realizada exclusivamente en casa central con personas jurídicas, generalmente clientes institucionales. Dice que es erróneo que el fisco utilice “parámetros” para la atribución, evidenciando ello una actitud arbitraria y alejada por completo de la normativa aplicable.

... del acto determinativo impugnado surge que la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires no ha requerido información alguna tendiente a indagar la sucursal interviniente en dicha operatoria, por lo que esta Comisión considera que deberá ratificarse la asignación efectuada por el contribuyente en la sub—cuenta 521006046.”

En el caso que tramitó bajo el “Expte 692 — Carsa S.A. c/ Munic. de Puerto Iguazú, Prov. de Misiones” la Comisión Arbitral sostuvo:

43 Comisión Plenaria: Resolución N° 16/2022.

44 Comisión Arbitral: Resolución N° 34/2014.

“... cabe admitir en principio, la legitimidad de la metodología para la determinación sobre base presunta que efectúa un fisco en el ejercicio de sus atribuciones pero ello siempre y cuando el sujeto pasivo no hubiere aportado elementos suficientes para efectuarla sobre base real. Que esto último tiene mayor importancia en contribuyentes de Convenio Multilateral por cuanto se puede estar apropiando base imponible atribuible a otras jurisdicciones municipales o excediendo la correspondiente a la Provincia.

... a este respecto, fue solicitado el expediente administrativo que ofreciera como prueba el contribuyente sin que la Municipalidad lo aportara.

... por lo antes expresado, corresponde hacer caer la determinación efectuada sobre base presunta...⁴⁵

Surge entonces de este último precedente que a fin de establecer si están dados los requisitos para que el fisco acuda a la aplicación de presunciones se debe analizar el expediente administrativo.

Por ello se puede concluir que, cuando se pretende modificar la atribución de ingresos o gastos en los casos del régimen general, o la atribución de ingresos por regímenes especiales, es imprescindible que el fisco requiera al contribuyente o a terceros todos los elementos necesarios a fin de determinar con certeza la correcta atribución de los mismos, alcanzando de esta forma la realidad económica y la verdad material, o, como dice el propio artículo 30, la *verdadera situación fiscal* del contribuyente. Este estándar que fija el Convenio denota una limitación a la aplicación directa de presunciones o parámetros para la asignación de ingresos y gastos en el ámbito del Convenio Multilateral, por parte de los fiscos, los que, no obstante, pueden recurrir a ellas —tal como normalmente establecen los códigos fiscales locales— de manera subsidiaria.

Se infiere de lo expuesto que, en principio, las decisiones administrativas que involucran aspectos regulados por el Convenio Multilateral deben basarse en una base fáctica sólida. Sin embargo, como excepción a esta premisa, una vez que la autoridad fiscal haya agotado los recursos disponibles para obtener la información necesaria —debiendo dicha actividad estar acreditada en el expediente—, podría recurrir a presunciones o parámetros para la asignación de ingresos o la atribución de gastos bajo criterios de razonabilidad.

B. Exigencias que deben cumplir las presunciones utilizadas por el fisco determinante bajo la observancia del Convenio.

En el ámbito del Convenio Multilateral, el ordenamiento procesal remite como norma de aplicación supletoria al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el cual, en su art. 163 inc. 5° establece como exigencia de las sentencias:

“...Las presunciones no establecidas por ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica. La conducta observada por las partes durante la sustanciación del proceso

45 Comisión Arbitral, Resolución N° 64/2008.

podrá constituir un elemento de convicción corroborante de las pruebas, para juzgar la procedencia de las respectivas pretensiones...”

Por lo expuesto, la utilización de presunciones debe cumplir las siguientes exigencias:

- 1) Deben partir de un hecho cierto (indicio).
- 2) El indicio debe estar probado.
- 3) Deben guardar conexión lógica entre el indicio y el hecho presumido.
- 4) Los indicios deben ser plurales, o excepcionalmente únicos, pero de una singular fuerza probatoria.
- 5) Los indicios deben ser graves, precisos y concordantes.
- 6) Tratándose de presunciones legales debe estar probado el hecho base (indicio).
- 7) No es válido la utilización de presunciones dobles o cadenas de presunciones.

A continuación, desarrollaremos brevemente cada una de estas características apoyándonos tanto en la doctrina como en los antecedentes de los casos concretos ventilados en la sede de los organismos de aplicación del Convenio.

1. Indicio.

La Comisión Arbitral ha sostenido que, cuando se utilicen presunciones, las mismas deben partir de algún dato (indicio) cierto⁴⁶ que permita acercarse lo más posible a la realidad de los hechos ocurridos⁴⁷ (reconstrucción de la realidad).

Explica Kielmanovich⁴⁸:

“...El indicio es, pues, cualquier dato de hecho que provoca mentalmente una asociación de ideas encaminadas a la prueba de otro hecho que tiene, por definición, una naturaleza accidental y no esencial; mientras que la presunción, en cambio, es la actividad intelectual del juez que, partiendo de un indicio, afirma un hecho distinto pero relacionado con el primero causal o lógicamente, son dos conceptos independientes pero que se complementan entre sí. La prueba indiciaria es, según se ha dicho, la prueba de la razón misma...”

Se ha dicho que el indicio es *“... todo rastro, vestigio, huella, circunstancia y en general todo hecho conocido, o mejor, debidamente comprobado, susceptible de conducir por vía de inferencia al conocimiento de otro hecho desconocido...”*⁴⁹.

En tal sentido el indicio no puede ser un pensamiento, creencias, sospechas, rumores, conjeturas o experiencias, sino algo tangible, real y comprobable en forma directa. Debe tratarse de una acción, un acontecimiento, una circunstancia, actitud, un objeto, una huella, o cualquier otro dato fáctico que contenga la potencialidad de expresar información sobre otro hecho.

2. Prueba.

El indicio o hecho indiciario debe estar probado a través de cualquiera de los me-

46 Comisión Arbitral: Resolución N° 12/2019.

47 Comisión Plenaria Resoluciones N° 16/2012 y 04/2021, y Comisión Arbitral Resoluciones: N° 12/2020, 23/2021.

48 Kielmanovich, Jorge L. (2015): Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, tomo I, Abeledo Perrot, Buenos Aires.

49 C. Nac. Civ., sala B, 2/4/1975, ED 63—491.

dios que autorizan los ordenamientos legales.

Morello explica:

“El indicio representa la premisa mayor y la presunción la premisa menor de un silogismo (Sup. Corte Bs. As., Ac. y Sent., 1956—VI—294). Deben fundarse en hechos reales y probados que revistan el carácter de graves, precisos y concordantes con relación a lo que se desea demostrar (Sup. Corte Bs. As., DJBA 45—421; 45—357; 67—161). Adolecen así, de la falta de un elemento esencial exigido por la teoría general del Derecho procesal y el art. 163 del ordenamiento adjetivo, las presunciones que no se fundan en hechos reales y probados (Sup. Corte Bs. As., Ac. y Sent., 1976— III—196).”⁵⁰

La falta de prueba o deficiencia en la prueba del indicio, que es la base del razonamiento, impide avanzar en el proceso lógico deductivo y tener por existente el hecho inferido. Vale reiterar que dicha prueba debe obrar en el expediente administrativo.

Por lo tanto, la comprobación del “hecho indiciario” debe lograrse con absoluta certeza y mediante pruebas directas, si no existe plena seguridad de su existencia, sería peligroso, pretender que mediante un “hecho inferido”, pueda a su vez, “inferirse” el acaecimiento de otro hecho.

En este sentido Vicente Oscar Díaz ha escrito:

*“La exigencia de que el hecho base se encuentre plenamente probado, conduce a sostener que de modo alguno pueden admitirse presunciones de segundo grado, es decir, ‘presunciones basadas en otras presunciones’”.*⁵¹

3. Conexión lógica.

La consecuencia que se pretende derivar del indicio debe aparecer naturalmente por obra de un juicio lógico.

Expone Morello:

“Al respecto, se ha dicho que debe partirse de un hecho inicial debidamente probado y de otro hecho que se necesita probar y justificarse que entre ambos exista una relación directa, unívoca y no forzada, para que desde el punto de vista lógico y la experiencia concreta la conclusión a que se arribe sea categórica, convincente, inatacable (C. 2ª Civ. y Com. La Plata, sala 3ª, 20/11/2001, “Martino, Florentino v. Otero s/escrituración”, Juba sumario B353406).”⁵²

Para que sirvan como prueba las presunciones deben reunir tres requisitos indispensables para cada una de ellas: el hecho conocido, el hecho desconocido y la

50 Morello, A. M., Sosa, G., y Berizonce, R. (2015): *Códigos Procesales en lo civil y comercial de la provincia de Buenos Aires y la Nación*, Tomo III, Arts. 90 al 237 ter. AbeledoPerrot, sección § 346.

51 Díaz, Vicente Oscar (1986) *La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación*, en Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales 2, mayo—agosto de 1986, pág. 291.

52 *Ibid.*

relación causal entre los dos⁵³.

Pero por otra parte ese hecho presumido debe guardar una conexión lógica razonable con el indicio, para lo cual deben analizarse y acreditarse las circunstancias que rodean el caso. Ha dicho la CSJN:

*"...un indicio simple, que, como tal, requería de su complementación y lógica coordinación con otros elementos probatorios para permitir llegar a un resultado que sea la razonada derivación de ellos, a los fines de una estimación válida de la materia imponible"*⁵⁴.

Gorosito explica:

*"la presunción es un intento de obtener la verdad [...] a partir de un hecho cierto, concreto y comprobado; el resultado de esta inferencia está sujeto a prueba y demostración de su verdad"*⁵⁵.

Cuando la inferencia lógica deducida del indicio conduce a resultados irrazonables o reñidos con la realidad la misma no debe ser utilizada.

4. Plurales o excepcionalmente únicos. Graves, precisos y concordantes.

Sostiene Kielmanovich:

*"... la prueba indiciaria no necesariamente exige una pluralidad de indicios, sino que puede existir, por el contrario, uno solo del cual pueda ser argüido lógicamente 'el hecho relevante para el juicio', al menos en un sistema de valoración de la prueba regido por reglas de la 'sana crítica', en el que su eficacia dependerá, antes que de su número, del sentido común del magistrado, pues del hecho que la norma regule a este medio de prueba a partir de la denominada presunción polibásica, esto es, de la extraída de una serie de hechos que individualmente no representan al hecho objeto de la prueba sino que en su conjunto convergente y concatenado, no se sigue, empero, que por ello se excluye a la presunción monobásica como prueba, vale decir, a la deducida de un solo hecho con esa virtualidad..."*⁵⁶

Teniendo en cuenta la convicción que los indicios pueden producir, ellos pueden clasificarse en indicios necesarios o contingentes.

Los indicios necesarios confirman por sí mismos la veracidad del dato indicado al que conducen, por lo que no requieren de la presencia de múltiples pruebas; el dato confirmado surge de una relación causal única y clara. Así el indicio necesario revela en forma cierta la existencia de una constante relación de causalidad entre el hecho que se conoce y aquel que se quiere demostrar.

53 Sup. Corte Bs. As., Ac. y Sent., 1956—VI—198.

54 CSJN, Bellizi Jorge Héctor (TF 9871—I) y OTRO c/ DGI, 17/03/2009, fallos 332:343

55 Gorosito, Alberto (2004): *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, junio 2004, p. 33.

56 Kielmanovich, Jorge L. (2015): *Op. Cit.*

Por su parte los indicios contingentes tienen una menor relación causal con el hecho inferido, y revelan tan sólo de modo más o menos probable cierta causa o cierto efecto. Se ha señalado que *"...si el hecho indiciario admite una explicación compatible con otro hecho distinto del indicado, o al menos no es óbice para ella, la relación entre ambos será contingente..."*⁵⁷

Si bien lo hace con relación a la prueba penal, explica con claridad Cafferata Nores que:

"Su fuerza probatoria reside en el grado de necesidad de la relación que revela entre un hecho conocido (el indiciario), psíquico o físico, debidamente acreditado, y otro desconocido (el indicado), cuya existencia se pretende demostrar. Para que la relación entre ambos sea necesaria será preciso que el hecho 'indiciario' no pueda ser relacionado con otro hecho que no sea el 'indicado' es lo que se llama 'univocidad' del indicio. Si el hecho indiciario admite una explicación compatible con otro hecho distinto del indicado, o al menos no es óbice para ella, la relación entre ambos será contingente: es lo que se llama 'indicio anfibológico'..."^{58 59}

Es por ello que, teniendo en cuenta los casos en que entre el indicio y el hecho inferido existe una relación contingente, se requerirán uno o más indicios para tener un grado razonable de certeza sobre la ocurrencia de este último. Por lo tanto, al requerirse indicios plurales ello supone que no puede tratarse de un hecho aislado, de circunstancias temporales o estacionales.

Tratándose de indicios contingentes estos serán graves cuando entre el hecho demostrado y el hecho a probar, exista una relación lógica inmediata, lo cual implica sin duda que el vínculo que existe entre el indicio y la consecuencia que se pretende derivar son suficientemente fuertes para generar la convicción sobre la verdad del hecho presumido.

La precisión del indicio implica que de él pueda derivarse una única consecuencia, o para decirlo de otra forma el indicio carece de todo valor cuando pueden concluirse dos o más resultados distintos.

Y finalmente los indicios resultan concordantes cuando conforman entre sí un todo coherente y natural.

Morello manifiesta:

"... son graves cuando reúnen tal grado de probabilidad que en el ánimo del magistrado se traduce en certeza moral; o cuando son el fruto de una inducción potente o cuando resultan de una fuerte probabilidad y son capaces de hacer impresión en una persona razonable. Son precisas en cuanto inequívocas, si de ellas no se puede deducir

57 La Rosa, Mariano R. (2009): *Hacia una razonable utilización de la prueba de indicios en el proceso penal*, en *La prueba en el proceso penal* – I, Revista de Derecho Procesal Penal, 2009—1, Director DONNA, Edgardo Alberto, Rubinzal Culzoni Editores, págs. 313/314.

58 Cafferata Nores, José I. (1998): *La prueba en el proceso penal*, 3ed, Ed. Depalma, pág. 192 y 193.

59 Véase también Gabriel E. Pérez Barberá (1988): *La prueba por indicios según los distintos sistemas de enjuiciamiento penal. Su repercusión en la casación por agravio formal*, en *Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal*, N° 4 y 5, Edit. Ad—Hoc, p. 406; y TSJ, Córdoba, s.n° 21, del 19/12/88; en el mismo sentido TSJ Córdoba, Sala Penal, "Ramírez", sent. n° 41, 26/12/84.

más que determinadas consecuencias, cuando no se prestan a dudas o contradicciones. Finalmente son concordantes, cuando convergen todas del mismo objeto (C. Azul, JA 1951—I—480)...⁶⁰.

A modo de ejemplo el Tribunal Fiscal de la Nación a dicho⁶¹:

“...A mayor abundamiento, el rendimiento teórico de los envases adquiridos —aisladamente considerado— no habilita a presumir la existencia de ventas omitidas, toda vez que se debió recurrir a otras circunstancias que permitan inducir la existencia del hecho generador de la obligación tributaria y magnitud de la materia imponible.

Es que los envases que contienen el producto gravado no constituyen la única materia prima empleada para la elaboración de los mismos, por lo que el ente recaudador debió investigar otros elementos de juicio a fin de dar sustento a la presunción, tales como los restantes insumos que integran los productos objeto del ajuste.

En virtud de ello, y toda vez que el fisco Nacional no demostró el sustento fáctico a partir del cual indujo la existencia de ventas omitidas en los términos del art. 18 inciso c) de la ley de rito, corresponde revocar —por este concepto— la resolución en crisis..”

5. Tratándose de presunciones legales debe estar probado el hecho base.

En las presunciones legales el legislador ya ha previsto las consecuencias que deben ser atribuidas frente a la existencia de un indicio, tal cual ha sido analizado más arriba con relación a la Provincia de Córdoba (§ II.5). Así legalmente teniendo en cuenta las reglas de la experiencia se establece que comprobada la existencia del hecho precedente se tiene por existente el hecho presumido. En caso de admitir prueba en contrario la presunción será relativa (*iuris tantum*) y en caso de no hacerlo será absoluta (*iuris et de iure*).

Las presunciones que admiten prueba en contrario producen la inversión de la carga de la prueba con la acreditación del hecho base, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la demostración de la ausencia del hecho base o de la consecuencia deducida.

Cuando nos encontramos frente a presunciones legales es deber del fisco acreditar y probar en forma clara la existencia del hecho base o indicio que toma en cuenta la norma.

6. No es válido la utilización de presunciones dobles o cadenas de presunciones.

Se ha señalado con precisión que *“las presunciones deben partir de un hecho cierto y medible; de lo contrario, la utilización de una cadena de presunciones constituye finalmente simples sospechas⁶².*

El hecho base del proceso lógico no puede ser una presunción. Por lo tanto, no es posible que la administración tributaria derive de un hecho presumido una

60 Morello, A. M., Sosa, G., y Berizonce, R. (2015): Op. Cit., sección § 346.

61 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Beverage S.A. s/recurso de apelación, 28/05/2012.

62 Maruccio, Sandra y Verneti, Luciano (2023): Op. Cit. pág. 82.

segunda presunción dado que nos encontraríamos frente a una cadena de presunciones. La concatenación de presunciones resulta una consecuencia jurídica que comporta una arbitrariedad pura y simple⁶³.

En este sentido la jurisprudencia ha señalado:

“debe existir un indicio que permita arribar a una presunción y no llegar a una conjetura partiendo de otra presunción, como lo ha venido sosteniendo desde muchos años atrás la jurisprudencia bástame citar lo dicho por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, el 26 de junio de 1962 —La Ley XXV, sum. 6— en el sentido de que ‘la prueba indiciaria debe formarse sobre la base de hechos comprobados, consecuentemente, no reviste tal carácter la que surge de otras presunciones’. Que por ello, la Dirección General Impositiva 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...”⁶⁴.

Entonces sólo tendrá validez y podrá ser efectivamente utilizada una presunción simple o legal, cuando se encuentre probado y no presumido el hecho antecedente en el que se funda no pudiendo utilizar “simples sospechas ni cadenas de presunciones”⁶⁵.

El Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo:

“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). De modo que, surge que el organismo fiscal partió de una conjetura y no de un hecho cierto, lo que resulta inhábil para fundar la presunción desplegada en autos.”⁶⁶

C. Razonabilidad de las presunciones. Eficacia probatoria.

Corresponde ahora adentrarnos en uno de los principales aspectos a considerar por los organismos del Convenio Multilateral, esto es la razonabilidad de la presunción utilizada.

Sin lugar a duda la razonabilidad de la presunción está dada por el vínculo necesario o conexión lógica que existe entre la consecuencia presumida y el indicio verificado en la realidad. Se ha explicado que:

“...La naturaleza probatoria del indicio no está in re ipsa, sino que surge como fruto lógico de su relación con determinada norma de experiencia, en virtud de un mecanismo silogístico, en el cual el hecho indiciario es tomado como premisa menor, y una enunciación

63 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Delorenzi, Horacio Alfonso, 13/11/2019.

64 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Clapea S.A.C.I.F.I., 05/09/1989. En similar sentido Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, Acería Bragado S.A., 27/12/1996.

65 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, ECA S.A., 14/08/2003.

66 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Beverage S.A. s/recurso de apelación, 28/05/2012.

basada en la experiencia común funciona como premisa mayor.

La conclusión que surge de la relación entre ambas premisas es la que otorga fuerza probatoria al indicio.⁶⁷

Veamos un ejemplo de ello. El silogismo lógico sería:

1. *Las comisiones vinculadas con créditos son ingresos por servicios brindados por los bancos a través de sus distintas sucursales.*
2. *El banco obtuvo ingresos de comisiones por operaciones relacionadas con créditos.*
3. *Luego, es razonable distribuir los ingresos entre las distintas jurisdicciones en que el Banco posee sucursales.*

Siguiendo a Cafferata la eficacia probatoria de la prueba indiciaria dependerá, en primer lugar, de que el hecho constitutivo del indicio esté fehacientemente acreditado; en segundo término, del grado de veracidad, objetivamente comprobable, de la enunciación general con la cual se lo relaciona con aquél; y por último, de la corrección lógica del enlace entre ambos términos.⁶⁸

Así analizando un caso sobre asignación de ingresos de cuentas de operaciones relacionadas con comisiones vinculadas con créditos, y convalidando la presunción fiscal la Comisión Plenaria dijo:

"... estas cuentas habría que adjudicarlas a cada una de las sucursales donde se efectuó la prestación del servicio, y no sólo a la casa central ni a todas las filiales del país en la misma proporción de los ingresos e intereses imputados por el Banco con respecto a las otras cuentas. Por el contrario, si no hay certidumbre en la atribución territorial de los resultados de estas cuentas es procedente la aplicación de una metodología de presunciones lo más cercana posible a la realidad que se pretende sustituir, y por lo tanto, ante la falta de pruebas por parte del Banco, no puede prosperar su pretensión."⁶⁹

Así la convalidación del uso de una presunción por parte de los organismos del Convenio Multilateral está dada por la razonabilidad de la misma, y en tanto ella permita llegar a una estimación lo más cercana a la realidad de los hechos económicos ocurridos y la verdadera situación del contribuyente⁷⁰.

D. Inversión de la carga de la prueba.

Un efecto importante que produce la utilización de una presunción, si se han cumplido las exigencias para utilizar la misma, es que produce la consecuente inversión de la carga de la prueba. Ello implica que el contribuyente deberá demostrar la existencia de elementos ciertos para arribar a la determinación, la inexistencia del indicio que da lugar a la aplicación de la presunción, o el error en el hecho presumido en los casos de presunciones simples.

En tal sentido los organismos del Convenio Multilateral han señalado:

67 Cafferata Nores, José I. (1998): *Op. Cit.* pág. 193.

68 *Ibid.*

69 Comisión Plenaria: Resolución N° 08/2015.

70 Comisión Plenaria Resoluciones N°: 13/2012 y 03/2022, y Comisión Arbitral: Resolución N° 25/2022.

"...es dable destacar que dicha situación (falta de aporte de datos) se mantuvo aún en sede de la Comisión Arbitral, en la cual el contribuyente no aportó datos que puedan acreditar si la situación presumida era incorrecta o bien si el indicio utilizado por Santa Fe era falso..."⁷¹

"... ante la falta de suministro de datos por parte de la contribuyente, no hay otra posibilidad que optar por un método alternativo para llegar a la determinación de la situación fiscal de un sujeto."⁷²

"... Sin embargo, a la luz de lo expuesto, cabe indicar que nada ha hecho el contribuyente para demostrar cuál es el lugar de efectiva prestación del servicio."⁷³

"... no es cierto que la empresa haya puesto a disposición del fisco toda la documentación que le fuera requerida. Por el contrario, incumplió en reiteradas oportunidades con el deber de colaboración que tiene con el fisco.

... la resolución determinativa obrante a fs. 13/35 es precisa al señalar la multiplicidad de incumplimientos en que incurriera la accionante, no sólo de la obligación sustantiva sino también de deberes formales que tenía a su cargo.

... ante tan manifiestas faltas, el fisco se ve imposibilitado de realizar la determinación sobre base cierta, efectuándola sólo con aquellos elementos disponibles. Debe resaltarse que por los períodos 01/99 a 09/04, el cálculo se hace con la documentación y registros aportados por el contribuyente tomando también en consideración las declaraciones juradas del IVA. Por los períodos posteriores, ante la inexistencia de información, registros y declaraciones juradas, se lo hace en base a una estimación de los dos años inmediatos anteriores al determinado, relacionándolos con las compras informadas por la empresa. En todos los casos se detectó omisión de base a nivel país y obviamente, también de Córdoba."⁷⁴

"... en esta instancia BBVA Banco Francés SA no ha arrimado prueba que desvirtúe la razonabilidad del ajuste fiscal."⁷⁵

"... Cabe destacar a este respecto que habiendo el fisco admitido la realización de la pericial contable ofrecida por el Banco para probar sus dichos, la jurisdicción expresa que no consta en las actuaciones que la misma se haya producido."⁷⁶

Cabe destacar en esta línea de análisis que la negativa injustificada del contribuyente a entregar registros, comprobantes, u otros medios de prueba constituyen un comportamiento que debe ser valorado de acuerdo con lo establecido por el artículo 163 inc. 5 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación – de aplicación supletoria art. 29 del Reglamento Procesal- que establece *"La conducta observada por las partes durante la sustanciación del proceso podrá constituir un elemento de convicción corroborante de las pruebas, para juzgar la procedencia de las respectivas pretensiones"*.

71 Comisión Plenaria: Resolución N° 19/2022.

72 Comisión Arbitral: Resolución N° 17/2008.

73 Comisión Arbitral: Resolución N° 20/2022.

74 Comisión Arbitral: Resolución N° 10/2008.

75 Comisión Arbitral: Resolución N° 25/2022.

76 Comisión Arbitral: Resolución N° 33/2022.

Finalmente cabe indicar que la negligencia probatoria juega en contra del contribuyente. Al igual que la deficiencia en hacerlo correctamente, por ejemplo, pretendiendo suprimir documental que posee por otros medios de prueba.

7. Efectos en la atribución de los ingresos provenientes de la omisión.

Una diferencia relevante sobre las facultades de los fiscos en materia del uso de presunciones surgió en el análisis del caso Frigorífico Bell Ville SA c/ Prov de Córdoba⁷⁷ en el cual la Comisión Arbitral fijó una clara divisoria de aguas en cuanto al alcance de su competencia y las potestades de los fiscos en materia de presunciones.

En dicho caso el fisco detectó ventas incluidas en el registro de ventas, pero no declaradas en la base imponible país y ventas estimadas en forma presuntiva — ingresos gravados omitidos— aplicando las disposiciones del Código Tributario Provincial sobre las compras omitidas de registrar, contabilizar o declarar por parte del Frigorífico Bell Ville. En otras palabras, el fisco de Córdoba presumió la existencia de ventas partiendo de un indicio cierto y verificado como es la existencia de compras no registradas.

Luego de ello el fisco de Córdoba atribuye la totalidad de estos ingresos omitidos, como ingresos de la Provincia de Córdoba y modifica sobre dicha base el coeficiente de ingresos, lo cual no es convalidado por la Comisión Arbitral quien manda a asignarlo conforme a los coeficientes del contribuyente, entendiendo que los ingresos omitidos razonablemente se deben distribuir en la misma forma que los determinados por el contribuyente.

La relevancia de este precedente está dada por el hecho de que, si bien el fisco puede utilizar para determinar ingresos omitidos sus presunciones, no puede atribuirse íntegramente el resultado de las mismas, sino que debe distribuir dichos ingresos omitidos entre las distintas jurisdicciones donde el contribuyente desarrolla su actividad, claro está, siempre y cuando no existan elementos para atribuir los ingresos omitidos a una jurisdicción en concreto.

8. Efectos a las demás jurisdicciones.

Hemos señalado en párrafos precedentes que una vez que está firme la resolución, se produce la estabilidad jurídica de la determinación no pudiendo, a priori, el fisco volver a realizar una nueva determinación al contribuyente o responsable por el impuesto y períodos que han sido objeto de la resolución; operando, en tal sentido, el principio de irrevocabilidad del acto administrativo.

Frente a ello, un aspecto que resulta interesante abordar en este punto radica en cómo se podría extrapolar, tal conclusión, hacia un sujeto que tributa en el marco del Convenio Multilateral y a la vez, haya incoado una acción de caso concreto ante los organismos del Convenio con motivo de la determinación practicada por un fisco adherido⁷⁸. Específicamente, hemos de ceñir nuestra opinión respecto de la importancia que los efectos de una determinación presuntiva tienen para las demás jurisdicciones no determinantes.

⁷⁷ Comisión Arbitral: Resolución N° 20/2020.

⁷⁸ Cuando el trámite fue exclusivamente local, el mismo, carece de efecto en relación con los restantes fiscos.

Destacamos que nos encontramos con una situación que es muy compleja y para poder ofrecer una opinión al respecto, creemos que sería conveniente distinguir dos posibles etapas en relación con la estabilidad jurídica del acto:

- a) estimación presuntiva de los ingresos omitidos y
- b) criterio de asignación de los ingresos omitidos presuntivamente.

A. Estimación presuntiva de los ingresos omitidos.

Para desentrañar tal situación y esbozar una posible conclusión en este punto, en primer lugar, debemos precisar que el procedimiento ante los organismos del Convenio Multilateral se debe sustanciar como consecuencia de un proceso determinativo local que culminará en un acto administrativo (resolución) que afectará —o puede afectar— la distribución de los ingresos obtenidos por el contribuyente en el desarrollo o ejecución de una actividad económica efectuada en varias jurisdicciones y a la vez, que tiene como particularidad de admisibilidad que, la resolución, no debe encontrarse firme en sede local para entablar acción ante los organismos del Convenio.

En segundo lugar, es dable precisar que, por lo general, cuando el contribuyente decide accionar ante la Comisión, las normativas locales prevén la suspensión del acto y asimismo, del término para resolver el recurso de reconsideración⁷⁹. En ese sentido, si bien el Convenio no impone la suspensión del procedimiento local, la misma, se impone y se deriva de la obligatoriedad que tienen los fiscos de someterse a los organismos del Convenio y el cumplimiento de sus resoluciones conforme el artículo 24º inciso b) del Convenio Multilateral.

Por último, resulta oportuno advertir que, una vez sustanciado el procedimiento ante los organismos del Convenio —en los términos establecidos en el mismo y el Reglamento Procesal—, se produce lo que se denomina preclusión de la instancia procesal donde lo resuelto por los mismos adquiere firmeza y obligatoriedad respecto del criterio interpretativo de la aplicación de las normas del Convenio, específicamente, en lo que fue motivo de agravio o controversia tomando como base documental, lo existente en el expediente administrativo del caso concreto. Tal preclusión va a impedir la reapertura de asuntos definitivos decididos por los organismos del Convenio durante la sustanciación de la causa.

En otras palabras, una vez que se agota la instancia administrativa de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, adquiere firmeza de cosa juzgada administrativa lo resuelto en dicho ámbito y las actuaciones administrativas deben proseguir sustanciándose dentro del propio proceso administrativo de la jurisdicción determinante y en los términos de cada ordenamiento provincial en función de la vía recursiva interpuesta conjuntamente con la acción ante la Comisión Arbitral.

En función de lo que venimos desarrollando podríamos válidamente afirmar que esta garantía y/o seguridad jurídica de estabilidad, se estaría evidenciando desde dos ópticas y/o perspectivas según las distintas etapas dentro de la sustanciación

⁷⁹ O la vía recursiva administrativa correspondiente contra la Determinación de Oficio.

del proceso: a) los organismos del Convenio Multilateral y b) los organismos locales y todo ello, con total independencia si estamos frente a una determinación de oficio sobre base cierta o presunta.

En tal sentido, Daniela Cistola afirma que las decisiones de los organismos del Convenio resultan de suma importancia, toda vez que:

"...aquella/s jurisdicción/es que no participa/n como parte/s en el proceso ante la Comisión Arbitral —por no ser fisco determinante— y cuyos intereses pueden verse afectados o incididos directamente con lo resuelto por la misma, tendría como última instancia procesal administrativa para discutir la cuestión ventilada, la Comisión Plenaria, caso contrario, el criterio —en tales actuaciones— quedaría resuelto en forma obligatoria no solo para las partes del procesos sino para todas las demás jurisdicciones en las que actúa el contribuyente, siempre con respecto a esos períodos —siempre dentro del ámbito de los organismos del Convenio...".⁸⁰

Por lo expuesto, surge claramente que tratándose de un caso concreto proveniente de una determinación de oficio sobre base cierta o presuntiva, no habría posibilidad para las jurisdicciones no determinantes de revisar el criterio de atribución resuelto por los organismos del Convenio Multilateral⁸¹ una vez concluida la instancia procesal y tal hecho o circunstancia tiene su fundamento u origen en el concepto de estabilidad de la determinación de oficio y en el principio de irrevocabilidad del acto administrativo, el cual se presume legítimo y ajustado a derecho⁸² hasta que su invalidez sea declarada en el ámbito jurisdiccional correspondiente. Sin perjuicio de tal afirmación, a continuación nos hemos de referir a la situación que podría producirse en forma válida en el caso de que ese criterio de atribución haya sido realizado/determinado también en forma presuntiva.

Respecto a la segunda faz planteada, cabe precisar que, una vez agotada la instancia de los organismos del Convenio, el proceso se encauza nuevamente dentro la instancia local para dar conclusión a la determinación de oficio —se encuentra en revisión—, la cual debería receptar no sólo el criterio interpretativo emanado sino también todos los demás elementos documentales y conceptos que integran el acto de la determinación.

Tratándose de una determinación de oficio sobre base cierta, la conjugación de estos dos planos o perspectivas, resultan más que sólidas en su observación jurídica, toda vez que, la conclusión del efecto de estabilidad jurídica frente al dictado del acto administrativo no debería generar conflicto o duda frente a una pretendida revisión posterior en sede local de otra jurisdicción a los fines de cuestionar aspectos que ya han sido motivo de agravios o controversias.

Ahora bien, en el caso de existir una estimación presuntiva de la materia imposible podrían aparecer elementos, características o situaciones que converjan a

80 Cistola, Daniela C. (2023): *Comisión Plenaria en Chicolino*, R. M., Perlati, S., y Verneti, L. (2023): *Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Tomo 1 (1a. ed.), pág. 262.

81 Siempre para el período o períodos fiscales incluidos en el caso concreto.

82 Donde primó la certeza y la búsqueda de la verdad por parte de los organismos del Convenio (artículos 27° y 30° del CM).

disociar el sentido del efecto jurídico de la estabilidad de la determinación, atento a que cada ordenamiento posee su propia tipificación de presunciones simples o legales que pueden diferir —unas de otras— en su cálculo o ponderación y por ende, en el quantum de los ingresos omitidos con una incidencia directa en la materia imponible.

Incluso, una jurisdicción puede partir de un indicio cierto y otra, verificar la existencia de un elemento, indicador o parámetro totalmente distinto que le permitirá legalmente reconstruir la materia imponible para esos mismos períodos ya determinados en forma presuntiva por aquella. También puede darse el caso, que un fisco determinante escoja la presunción de diferencia de inventarios y otra luego al realizar su fiscalización adopte como criterio determinativo para los mismos períodos —en distintos momentos del tiempo— una presunción sobre operaciones marginales y en tales casos, nos surge el interrogante no sólo de cuál es el método legal que más se aproxima a la realidad económica del contribuyente —siendo que ambos partieron de un indicio cierto y comprobable— sino, también, sí el concepto de estabilidad jurídica de la determinación puede condicionar o limitar a otro fisco en una posterior utilización de presunciones simples o legales a fin de determinar la materia imponible para períodos ya fiscalizados y que, a la vez, transitaron por la decisión de los organismos del Convenio.

La respuesta, en tales casos, entendemos que resultaría compleja, sobre todo, si se parte de aceptar una postura de que cualquier fisco puede —válidamente— aplicar una presunción distinta, lo que conllevaría al contribuyente —quizás— a terminar pagando sobre una base superior al ciento por ciento de sus ingresos y alterando, en tal caso, el valor del coeficiente unificado total (1).

Antes de continuar avanzando con el análisis de este punto se hace necesario volver a recordar que el fisco recurre en forma subsidiaria a la determinación sobre base presunta cuando advierte la existencia de irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y en particular, cuando los contribuyentes o responsables se oponen u obstaculicen las tareas de verificación y fiscalización, no presenten los libros, registros contables o informáticos, documentación respaldatoria o comprobatoria relativos al cumplimiento de las normas tributarias.

Frente a tal hecho y circunscribiéndolo al Convenio, se estaría arribando a una estimación para efectuar —posteriormente— una distribución del ingreso omitido entre todas las jurisdicciones donde el sujeto realiza su actividad económica. Esta estimación tiene su raigambre justamente en las condiciones particulares de la acción realizada/desplegada por el contribuyente, lo que hace imposible al fisco contar con los elementos para atribuir en forma cierta los ingresos o gastos.

En ese marco conceptual y siguiendo las dos ópticas o perspectivas planteadas podemos afirmar que, el criterio utilizado y avalado por los organismos del Convenio Multilateral al tener que ser respetado y seguido por los demás fiscos no determinantes —aun cuando con posterioridad otro fisco decida realizar una determinación presuntiva al contribuyente por los mismos períodos— se verificaría la estabilidad jurídica del criterio impartido (con la salvedad que comentaremos

a continuación) y ello en resguardo del contribuyente aun cuando se le quiera/ pretenda endilgar que la situación resulta consecuencia de su accionar reticente.

La estimación de ingresos sobre base presunta es una facultad o competencia exclusiva de la jurisdicción, limitándose la competencia de los organismos del Convenio a opinar —exclusivamente— sobre el criterio o procedencia de su aplicación atento a la incidencia directa —o indirecta— que pueda tener en el coeficiente o atribución directa lo que puede repercutir —indudablemente— sobre las demás jurisdicciones en las que el sujeto resulta contribuyente.

Adentrándonos a la segunda perspectiva, la restricción de los demás fiscos en pretender estimar presuntivamente de oficio la materia imponible para los mismos períodos vendría impuesta no sólo por la inseguridad jurídica que tal hecho acarrea sino, también, por la lesión de principios constitucionales (derecho de propiedad, capacidad contributiva), toda vez que, el sujeto terminaría pagando sobre una base superior al ciento por ciento de sus ingresos aun cuando los mismos por su naturaleza fueren omitidos, lo que alteraría el coeficiente de no mantenerse la estabilidad del criterio previo utilizado.

B. Criterio de asignación de los ingresos omitidos presuntivamente.

Un primer aspecto para destacar es que frente a la utilización de presunciones que surjan de Resoluciones Generales Interpretativas (véase § 5) la determinación de oficio ratificada por los organismos del Convenio Multilateral es plenamente oponible a los restantes fiscos.

En distintos precedentes los organismos del Convenio Multilateral han indicado que lo resuelto “*no compromete los derechos que pudieran corresponderle a las demás jurisdicciones*”⁸³. Lamentablemente dicha frase de salvaguarda para los fiscos no determinantes no es del todo clara, lo cual obliga a profundizar el análisis.

Un primer punto para analizar es cómo juega el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral en cuanto dispone que “*Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto*”.

Compartimos en este punto la visión de Balestretti y Tepedino quienes afirman:

*“...No tenemos dudas de que dichos decisorios para el período o períodos fiscales incluidos en el caso concreto resultan obligatorios para todos los fiscos, aunque no hubieran sido los que efectuaron la determinación de oficio al contribuyente, toda vez que los mismos, en caso de considerar que el criterio esbozado fuera incorrecto, pueden acudir en apelación a la Comisión Plenaria y sentar su postura en ese sentido...”*⁸⁴

En dicha línea entendemos que, tratándose de un caso resuelto sobre base cierta, no hay posibilidad para las jurisdicciones no determinantes de revisar el criterio resuelto por los organismos del Convenio Multilateral.

83 Comisión Arbitral Resoluciones: N° 36/2022, 35/2022, 03/2022, 27/2021, 23/2021, 07/2021, y Comisión Plenaria: Resolución 05/2022, entre otros.

84 Balestretti, Manuel y Tepedino, Gabriel (2023): *Op. Cit.*, pág. 98

Ahora frente a una determinación de ingresos en función de presunciones, y sólo por dar un ejemplo en que el primer fisco determinante ante la falta de elementos concretos en un caso de asignación de ingresos por venta de vehículos utilizó como presunción los domicilios de los concesionarios siendo convalidado por los organismos del Convenio Multilateral y luego un segundo fisco sobre el mismo período pretende realizar una determinación.

Si esta segunda determinación se lleva adelante sobre base cierta, sin lugar a duda no será oponible al fisco lo resuelto con anterioridad en función de una base presunta, ello así dado que por los artículos 27º y 30º del Convenio Multilateral debe primar la certeza y la búsqueda de la verdad. Ahora bien, puede ocurrir que la fiscalización del segundo fisco se encuentre frente a los mismos problemas que el fisco que determinó en primer lugar. En esta situación hay que establecer si la falta de elementos para llevar adelante la determinación sobre base cierta es consecuencia de:

- la particular forma en que se lleva adelante la actividad, o
- por la acción reticente del contribuyente

Avancemos aquí con un ejemplo. En el caso tratado bajo el Expte 1548/2018 — Acme Analytical Laboratories c/ Provincia de Santa Cruz⁸⁵, en el cual el aspecto a resolver estaba centrado en establecer la correcta asignación de los ingresos obtenidos por Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA por su actividad de recolección de material de muestreo y análisis para la explotación de proyectos mineros. Conforme surge de los hechos expuesto por las partes Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA toma la muestra a analizar en el domicilio de sus clientes en la provincia de Santa Cruz, provincia en la cual también se lleva adelante el proyecto, y luego en Mendoza desarrolla distintas etapas del proceso de análisis: recepción, secado, chacado, cuarteo, pulverizado, envasado y envío al laboratorio de la compañía en Canadá o en Chile.

La Comisión Plenaria al analizar el caso señala:

“... esta Comisión Plenaria observa que la controversia está centrada en determinar la correcta asignación de los ingresos obtenidos por Acme Analytical Laboratories (Argentina) SA por su actividad de recolección de material de muestreo y análisis para la explotación de proyectos mineros.

... los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen establecido que los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas...

... conforme los antecedentes obrantes en autos, los servicios brindados por la firma contribuyente fueron efectivamente prestados en la provincia de Santa Cruz, en la provincia de Mendoza y en el exterior; se trata de un servicio integral, es decir, recolección de muestras y análisis de las mismas fuera de la jurisdicción del cliente, realizándose

85 Comisión Arbitral: Resolución N° 55/2019 y Comisión Plenaria: Resolución N° 02/2022.

la facturación en forma conjunta, sin discriminar el monto de cada una, lo que no hace posible cuantificar la importancia de cada una de las tareas realizadas o el valor de las mismas.

... ante esa imposibilidad de efectuar la atribución de los ingresos conforme al lugar donde efectivamente los servicios han sido prestados y frente a la necesidad de definir la situación fiscal del contribuyente es que las jurisdicciones han entendido que para dicha atribución se puede utilizar un método presuntivo, procedente cuando existe imposibilidad de efectuar la asignación de manera cierta. En el presente caso se ha considerado como válido y razonable asignar el 50% de los ingresos a cada jurisdicción: las provincias de Mendoza y Santa Cruz."

Ahora bien, lo aquí resuelto sin lugar a duda también tiene efectos para la provincia de Mendoza que apeló la resolución de la Comisión Arbitral, y entendemos que también lo tendrá para cualquier otra provincia en los que el contribuyente haya brindado el servicio bajo la misma modalidad operativa que la descrita en dichos períodos. Ello debe ser así dado que no ha existido conducta o actividad alguna por parte del contribuyente que lleve a entorpecer o imposibilitar contar con la totalidad de los elementos existentes para llevar adelante la determinación.

En otras palabras, si se arriba a una estimación para la asignación del ingreso porque las particularidades de la actividad hacen imposible contar con elementos para atribuir en forma cierta los ingresos o gastos, el criterio utilizado (presunción) y avalado por los organismos del Convenio Multilateral debe ser respetado y seguido por los otros fiscos, ya que si se aplicara una presunción distinta el contribuyente podría terminar pagando sobre una base superior al ciento por ciento de sus ingresos, tal como lo señaláramos precedentemente.

Pero del otro lado podemos tener una situación en la cual existe ocultación o resistencia por parte del contribuyente con la finalidad de entorpecer o dificultar la tarea del fisco, frente a dicha situación el criterio utilizado (presunción) aun cuando fuere avalado por los organismos del Convenio Multilateral, no podría resultar oponible a los restantes fiscos en la medida en que estos determinen en forma cierta o utilizando otras presunciones que resulten mejores que la convalidada. En este caso, el contribuyente también podría llegar a pagar sobre una base superior al ciento por ciento de sus ingresos, pero ello tendrá como origen sus propios actos, debiendo entonces afrontar las consecuencias disvaliosas que puedan ocurrir.

Ahora bien ¿cuándo una presunción es mejor que otra? sin duda sería aquella que se acerque de mejor forma a la realidad económica, pero tal hecho y/o circunstancia no es simple de establecer salvo cuando resulta de manera evidente.

9. El protocolo adicional del Convenio Multilateral.

Otro aspecto para destacar es el vinculado con la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral (PACM). En forma previa, vale la digresión, queremos expresar que entendemos que el citado protocolo posee errores de diseño estructural que hacen imposible su aplicación práctica.

Ahora bien, el PACM tiene establecido un sistema por el cual el fisco determinante debe reclamar a los restantes fiscos la parte de los ingresos por la que han percibido IIBB en exceso conforme la citada determinación.

En el punto § 8 analizamos los efectos frente a los demás fiscos de la determinación de oficio realizada utilizando presunciones. Es por ello que frente a una determinación de oficio en las que se hubieren aplicado presunciones que surjan de una Resolución General Interpretativa estimamos que ello no obstaría a la aplicación de Protocolo Adicional. Igual tratamiento, en nuestra opinión debería tener, el caso en el cual debe el fisco acudir al uso de una presunción porque la forma en que se desarrolla la actividad no permite atribuir en forma cierta los ingresos o los gastos.

En contraste, cuando se llega al uso de presunciones debido a que el contribuyente ha sido reticente u ofreció resistencia en el proceso de fiscalización y determinación, entendemos que ello obsta a la aplicación del PACM, dado que el control que puede hacer el fisco al no haber realizado la determinación de oficio es prácticamente nulo, y debería hacer también una estimación presuntiva.

IV. Conclusiones.

A lo largo del presente trabajo hemos tratado de abordar el procedimiento determinativo de oficio sobre base presunta que llevan adelante, en forma subsidiaria, los fiscos locales cuando advierten la existencia de irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y en particular, cuando los contribuyentes o responsables se oponen u obstaculicen las tareas de verificación y fiscalización, o bien, no presentan libros, registros contables o informáticos, la documentación respaldatoria o comprobatoria relativos al cumplimiento de las normas tributarias. A tal fin, se consideró la problemática de las presunciones simples y legales, la prueba y los efectos jurídicos que se derivan a partir de la resolución presuntiva, tomando como eje de referencia el Código Tributario de la Provincia de Córdoba.

A partir de ese marco legal y conceptual se efectuó una extrapolación de los efectos jurídicos que una determinación presuntiva (local), puede producir en aquellos sujetos que asumen la calidad de contribuyentes en el Convenio Multilateral y asimismo, en los demás fiscos no determinantes.

A la luz de la jurisprudencia administrativa de los Organismos del Convenio y de la doctrina especializada, podemos -a modo de conclusión general- resaltar las siguientes consideraciones:

- a) Los Organismos del Convenio carecen de competencia para inmiscuirse en las presunciones simples o legales que pueda utilizar un fisco local para determinar la obligación fiscal (ingresos omitidos).
- b) Los Organismos del Convenio resultan competentes para interpretar respecto de la atribución directa o, bien, la distribución de tales ingresos omitidos (presuntivos) y asimismo, cuando un fisco local pretende avanzar sobre la distribución de los ingresos del contribuyente tomando como base para ello, la utilización de presunciones.

c) La mera realización de una determinación sobre base presuntiva, no excluye -en forma absoluta- la posibilidad de que algunos elementos constitutivos del hecho imponible resulten de pruebas concretas, directas y no simplemente de presunciones.

d) El fisco local determinante siempre deberá asegurarse tener la disponibilidad de “todos los elementos probatorios” ya que, aun cuando se decida realizar la determinación sobre base presunta, no quedará liberado de las pruebas recabadas y utilizadas para la determinación y su incidencia en la interpretación y aplicación del Convenio Multilateral. Es decir, no se puede aceptar ningún criterio basado en la simplicidad o la comodidad para renunciar o eludir la determinación sobre base cierta.

e) El fisco local determinante puede utilizar para determinar ingresos omitidos sus presunciones, lo que no puede es atribuirse íntegramente el resultado de las mismas, sino que debe distribuir dichos ingresos omitido entre las distintas jurisdicciones en donde el contribuyente desarrolla su actividad.

f) Concluida la instancia procesal de los Organismos del Convenio, las jurisdicciones no determinantes no pueden revisar -para los períodos involucrados en el caso concreto- el criterio de atribución resuelto por tales organismos, sea que la determinación de oficio fuera realizada sobre base cierta o presuntivamente, toda vez que, su origen reposa en el efecto de la estabilidad jurídica del acto administrativo de la determinación.

g) La única posible excepción a la afirmación señalada en el apartado precedente, podría resultar de aplicación en el caso de que se trate de una determinación sobre base presunta, por una ocultación o resistencia por parte del contribuyente con la finalidad de entorpecer o dificultar la tarea del fisco. Frente a dicha situación particular, el criterio utilizado (presunción) aun cuando fuere avalado por los organismos del Convenio Multilateral, no podría resultar oponible a los restantes fiscos en la medida en que éstos determinen en forma cierta o utilizando otras presunciones que resulten mejores que la convalidada en otro caso concreto para el mismo contribuyente.

Referencias Bibliográficas

- Balestretti, Manuel y Tepedino, Gabriel (2023): Op. Cit., pág. 93., Manuel y Tepedino, Gabriel (2023): Las disposiciones varias del Convenio Multilateral, en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Verneti, L. (2023): Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos, Tomo 1 (1a. ed.).
- Cafferata Nores, José I. (1998): La prueba en el proceso penal, 3ed, Ed. Depalma.
- Cistola, Daniela C. (2023): Comisión Plenaria en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Verneti, L. (2023): Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos, Tomo 1 (1a. ed.).
- Díaz, Vicente Oscar (1986) La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación, en Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales 2, mayo—agosto de 1986.

- Díaz, Vicente Oscar (1986): La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación, en *Rev. La Información*, T. LIII.
- Fernando J. Diez y Germán J. Ruetti (2016): *Procedimiento Tributario*. Ley N° 11683 Comentada. Editorial La Ley.
- Ferrajoli, Luigi (1995): *Derecho y Razón*, Ed. Trotta, Madrid 1995.
- Gabriel E. Pérez Barberá (1988): La prueba por indicios según los distintos sistemas de enjuiciamiento penal. Su repercusión en la casación por agravio formal, en *Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal*, N° 4 y 5, Edit. Ad—Hoc, p. 406
- Gómez, Teresa y Folco, Carlos María (2018): *Procedimiento Tributario*. Ley 11.683 – Decreto 618/97 La Ley. 9° Edición Actualizada y Ampliada.
- Gorosito, Alberto (2004): *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, junio 2004
- Kielmanovich, Jorge L. (2015): *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, tomo I, Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- La Rosa, Mariano R. (2009): Hacia una razonable utilización de la prueba de indicios en el proceso penal, en *La prueba en el proceso penal – I*, Revista de Derecho Procesal Penal, 2009—1, Director DONNA, Edgardo Alberto, Rubinzal Culzoni Editores.
- Maruccio, Sandra y Verneti, Luciano (2023): La realidad económica y la verdad jurídica objetiva en el marco del Convenio Multilateral, en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Verneti, L. (2023): *Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Tomo 1 (1a. ed.).
- Micheline, Pablo A. y Perlati, Sebastián F. “Las Presunciones Incorporadas al Código Tributario Provincial por Ley 10177”, *Práctica Integral Córdoba (PIC)*, Errepar, Tomo VII, Febrero 2014.
- Morello, A. M., Sosa, G., y Berizonce, R. (2015): *Códigos Procesales en lo civil y comercial de la provincia de Buenos Aires y la Nación*, Tomo III, Arts. 90 al 237 ter. AbeledoPerrot.
- Perlati, Sebastián y Verneti, Luciano (2023): *Comisión Arbitral*, en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Verneti, L. (2023): *Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Tomo 1 (1a. ed.).
- Telias, Sara Diana. La Ley “Procedimiento. Determinación de oficio. Base cierta. Base presunta. La Ley no prohíbe la coexistencia de ambos métodos”.
- Tujsnaider, Demián E. y Parravicini, María Esther (2023): Ingresos. Concepto general. Ingresos brutos vs. base imponible. Diferencia entre atribución y distribución, en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Verneti, L. (2023): *Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Tomo 2 (1a. ed.).
- Verneti, Luciano (2023): Aspectos históricos. finalidad y naturaleza jurídica. vigencia, modificación, denuncia y extinción, en Chicolino, R. M., Perlati, S., y Verneti, L. (2023): *Convenio multilateral: análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Tomo 1 (1a. ed.).

Jurisprudencia y Resoluciones Organismos del Convenio Multilateral

- C. Nac. Civ., sala B, 2/4/1975, ED 63—491.
- CCYCA de Río Cuarto, 11/02/1998, “Banco Crédito Argentino c. Municipalidad de Río Cuarto”.
- Comisión Arbitral Resoluciones N°: 02/2022, 03/2022, 07/2021, 10/2008, 12/2019, 12/2020, 17/2008, 17/2018, 20/2018, 20/2020, 20/2022, 22/2019, 23/2021, 24/2018, 25/2022, 27/2021, 33/2022, 34/2014, 35/2018, 35/2022, 36/2022, 04/2019, 42/2018, 47/2008, 48/2018, 55/2019, 64/2008, Comisión Arbitral Resoluciones Generales N°: 04/2019, 04/2014, 07/2009, 08/2008, 105/2004, 22/1984.
- Comisión Plenaria Resoluciones N°: 03/2022, 04/2021, 05/2019, 05/2022, 08/2015, 11/2020, 13/2012, 16/2012, 16/2022, 19/2019, 19/2022, 20/2017, 20/2019, 21/2017,

- CSJN, Bellizi Jorge Héctor (TF 9871—I) y OTRO c/ DGI, 17/03/2009, fallos 332:343
- Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Beverage S.A. s/recurso de apelación, 28/05/2012.
 - Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Clapea S.A.C.I.F.I, 05/09/1989.
 - Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Delorenzi, Horacio Alfonso, 13/11/2019.
 - Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, ECA S.A, 14/08/2003.
 - Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Servicios SRL s/recurso de apelación, 29/03/2019.
 - Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, Bromessard, Leonardo L., 6/2/2002
 - Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, Acería Bragado S.A, 27/12/1996.
 - Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, Jusid, Juan José s. recurso de apelación, 06/12/1999.
 - TSJ, Córdoba, s.nº 21, del 19/12/88
 - TSJ Córdoba, Sala Penal, "Ramírez", sent. nº 41, 26/12/84.
 - Sup. Corte Bs. As., Ac. y Sent., 1956—VI—198.