



Trabajo Final de Graduación PIA

Carrera: Contador Público

Análisis Crítico e Implicancias De Ley 11.683 – Determinación Y

Percepción De Impuestos

Autor: Serafini Karina del Valle

Legajo: VCPB23053

Tutor: Oscar Ruben Savi

Jesús María, Septiembre de 2019

Índice

Resumen y Palabras clave	3
Abstract y keywords	4
Introducción	5
Justificación del tema	7
Objetivo General	8
Objetivos Específicos	8
Marco teórico	9
Metodología	20
Capítulo I: Análisis crítico de ley 11.683	
Determinación impositiva	22
Verificación y Fiscalización	24
Intereses, Ilícitos y Sanciones	26
Acciones y Recursos	29
Capítulo II: Análisis Comparativo con legislaciones	32
Capítulo III: Análisis de Jurisprudencia	39
Conclusiones	43
Referencias	45
Bibliografía	46
Anexo I	48
Anexo II	73

Resumen

En el presente trabajo de investigación se realizó con el objetivo analizar los procedimientos para la determinación y percepción impositiva y las consecuencias y derechos que se vulneran por las facultades como órgano de control que posee AFIP. Se podrá arribar a estas conclusiones mediante un proceso de análisis y descripción de la Ley 11.683, de Procedimientos Tributarios y así examinar los aspectos más relevantes en cuanto a la determinación y percepción, determinación de oficio, proceso de verificación y fiscalización, los ilícitos que considera nuestra ley con sus correspondientes sanciones y los recursos con los que puede el contribuyente objetar. El contribuyente o responsable se ve obligado por la ley a cumplir con todos los requerimientos concernientes a la presentación de declaraciones juradas e ingresos de tributos, contando AFIP con la facultad de controlarlo o determinarlo el mismo de ser necesario. Ante los incumplimientos a las normativas y dependiendo del grado se imponen las sanciones que parten desde multas a prisión. Además también se estudian casos de jurisprudencia que permitan llevar a la realidad los procedimientos realizados por la AFIP y por los contribuyentes frente a ella a través de recursos de repetición, de apelación y otros. Y comparar con las legislaciones de otros países latinoamericanos y ver las similitudes y diferencias entre ellas, notando que con varios países comparten aspectos, y en cuanto a las sanciones y los ilícitos es donde más difieren.

Palabras Clave: AFIP, tributos, declaración jurada, percepción, determinación de oficio, verificación, fiscalización, ilícitos, sanciones, recursos de repetición, recursos de apelación, sanciones.

Abstract

In this research work was conducted with the aim of analyzing the procedures for the determination and tax perception and the consequences and rights that are violated by the powers as a control body that has AFIP. You can arrive at these conclusions through a process of analysis and description of Law 11.683, Tax Procedures and thus examine the most relevant aspects in terms of determination and perception, determination of trade, verification process and inspection, the illegal our law with its corresponding sanctions and the resources with which the taxpayer can object. The taxpayer or responsible party is obliged by law to comply with all the requirements concerning the filing of sworn statements and tax revenues, counting AFIP with the power to control it or determine it if necessary. Failure to comply with regulations and depending on the degree are imposed sanctions that range from fines to imprisonment. In addition, cases of jurisprudence are also studied that allow the procedures carried out by the AFIP and the taxpayers before it to be carried out through appeals of repetition, appeal and others. And compare with the legislations of other Latin American countries and see the similarities and differences between them, noting that they share aspects with several countries, and in terms of sanctions and illegalities it is where they differ the most.

Keywords: AFIP, taxes, sworn statement, perception, determination of office, verification, inspection, wrongdoing, sanctions, appeals, appeals, penalties.

Introducción

El presente Trabajo Final de Grado será desarrollado sobre la investigación, análisis, aplicación e implicancias que conlleva la Ley de Procedimientos Tributarios N° 11.683.

Dicha ley, dictada por el Poder Ejecutivo brinda a la Administración Federal de Ingresos Públicos los procedimientos por los que debe guiar su trabajo y participación y le sirve de base y respaldo sobre el dictado de las diferentes sanciones a imponer frente a su incumplimiento.

Esta ley fue ordenada en el año 1978 por el Poder Ejecutivo Nacional y modificada a lo largo de los años incorporando las actualizaciones necesarias para mantener su vigencia. Cabe destacar que hasta el año 1997 existían en el país dos entes administrativos encargados de la fiscalización y recaudación impositiva: por un lado se encontraba la D.G.I. (Dirección General Impositiva), que tenía a su cargo la recaudación de todos los impuestos nacionales excepto los correspondientes al comercio exterior; y por otro lado la A.N.A. (Administración Nacional de Aduanas) a cargo de aquellos impuestos correspondientes al comercio exterior. A partir de Julio de 1997 ambos entes se unifican y conforman AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos).

Se abordan amplios temas en el marco de esta ley, partiendo desde aspectos como determinación de domicilio fiscal, consideración de responsables, procesos de verificación, fiscalización y determinación de oficio, hasta las sanciones por incumplimiento de la misma. Además no solo designa facultades a los miembros de AFIP, sino que también ofrece distintos medios por los que puede oponerse o apelar el contribuyente para su defensa.

Debido a la gran cobertura de temas que presenta la Ley N° 11.683, es que este trabajo se enfocará en los capítulos relacionados a la determinación y percepción de impuestos. Dicha investigación tendrá este enfoque debido a que se considera importante para el desarrollo de la carrera de Contador Público conocer cuáles son las implicancias y consecuencias de su trabajo, sobre él mismo como sobre su cliente, así como también cuales son las facultades que se les designa en esta materia a los agentes de la AFIP.

La problemática a abordar en este trabajo justamente está relacionada con las consecuencias que tiene el incumplimiento de la ley en lo relativo a la determinación y percepción

de impuestos, que derechos del contribuyente se ven vulnerados por las facultades que se les atribuye a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y cuáles son las herramientas con las que cuenta el contribuyente para hacer frente a esta situación.

Se trata de un Proyecto de Investigación Aplicada, ya que lo que se pretende es realizar un análisis interpretativo de los aspectos relacionados a la determinación y percepción que se tratan en la ley, sus bases y fundamentos y las consecuencias que tiene la aplicación de la misma y una comparación con las legislaciones tributarias de otros países latinoamericanos en cuanto a este procedimiento en particular que permita una mejor interpretación de este aspecto específico del procedimiento tributario.

Este tema es elegido considerando lo importante que es para el Contador Público comprender las obligaciones que debe cumplir y las consecuencias que sobre él y su cliente recaen por el incumplimiento de dicha ley. Referido puntualmente a lo relativo a la determinación impositiva comprendiendo también cuáles son las implicancias de una determinación de oficio y que derechos del contribuyente se ven vulnerados por dicha situación.

De manera inicial se va a introducir al lector del presente trabajo en un marco teórico de los conceptos que se consideran más importantes y que hacen a la comprensión del tema tratado por la ley. De esta forma, se simplifica el proceso de interpretación de la ley, y realizar un análisis minucioso de la misma para comprender que implica seguir la Ley de Procedimientos Tributarios en cuanto a la determinación impositiva, como así también comprender que derechos del contribuyente se ven vulnerados frente a las facultades y actuaciones de AFIP y distinguir qué posibilidades tiene frente a esta situación, así como también que opciones le son negadas por haber llegado a esta circunstancia.

A partir de comparar la legislación Argentina con la de otros países y el estudio de casos de jurisprudencia se pretende interpretar cuales son las consecuencias más relevantes a que se expone tanto el contribuyente como el Contador Público; como así también las herramientas que la propia ley le permite usar para su defensa.

Justificación del tema

La carrera de Contador Público a lo largo de su desarrollo contiene amplios y diversos temas comprendidos en los ámbitos impositivo, laboral, financiero, legal, entre otros; cada uno de ellos contando con sus propias particularidades.

El tema elegido para el presente trabajo final se encuadra en el área impositiva y legal desarrollando aspectos procedimentales. El mismo es seleccionado debido a la gran importancia que tiene el hecho de conocer cuáles son las normas aplicables y requisitos a cumplimentar frente al Fisco y las posibles consecuencias y castigos a enfrentar en caso de no hacerlo.

Además la ley examinada implica a todos los tributos y contribuyentes del país, por lo que es la base sobre la que debe sentarse la actividad impositiva.

Debido a la gran amplitud de temas que comprende la misma, solo son tomados para su examen y desarrollo aquellos que se consideran más relevantes para lograr el objetivo del presente trabajo que consiste en reconocer los derechos que se vulneran del contribuyente frente a la imposición legal.

Objetivo General

Analizar los procedimientos para la determinación y percepción impositiva y las consecuencias y derechos que se vulneran por las facultades como órgano de control que posee AFIP.

Objetivos Específicos

- Determinar las reglas a tener en cuenta para la determinación impositiva y los sujetos pasivos de los tributos.
- Analizar las facultades de control y fiscalización con que cuenta AFIP en materia tributaria.
- Interpretar que aspectos serán considerados por AFIP para su determinación de oficio.
- Explicar la posibilidad del contribuyente de presentar pruebas y comprobantes en su favor.
- Determinar las diferentes consecuencias que puede provocar la determinación de oficio a partir de jurisprudencia sobre el caso.
- Comparar la legislación tributaria del país con la de otros países en su aspecto de determinación impositiva y analizar las diferencias entre ellas.

Marco Teórico

Para comenzar con el análisis de la Ley de Procedimientos Tributarios es necesario en una primera instancia exponer los conceptos que se considera llevarán a una mejor introducción y comprensión del tema.

“Poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometida a su competencia”. (H. Villegas, 2005)

El Estado Argentino adopta en su Constitución como forma de gobierno la representativa, republicana y federal, lo cual determina en materia impositiva que el poder de imposición será distribuido a nivel nacional, provincial y municipal.

Corresponderá a nivel nacional los impuestos provenientes de operaciones con el exterior e impuestos indirectos y concurrentemente con las provincias los impuestos denominados directos.

A nivel provincial se encuentran los impuestos directos, y a nivel provincial dependerá de la autonomía que le sea brindada a través de las constituciones provinciales.

Tributo

Tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”. (Villegas, 2001, p. 67)

Los tributos pueden ser:

- ***Impuestos***: Tributos que el Estado exige a los sujetos (en quienes se verifica el hecho imponible) determinados en la ley tributaria correspondiente, en virtud de su poder de imperio y sin que exista servicio o contraprestación especial de su parte. El mismo deberá contener: 1) hecho imponible, sobre qué cosas recaerán los impuestos; 2) sujetos, quiénes los pagarán; 3) base imponible y alícuota, los valores que se tomarán como base para tributar y el porcentaje a aplicar al mismo; y 4) Exenciones, personas o hechos que no se encontrarán obligados a tributar.

- *Tasas*: “Tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”. (Villegas H., 2001, p. 90)

- *Contribuciones especiales*: Son los tributos que el Estado cobra por realizar una obra pública o actividad que produzca beneficios en los particulares. Pueden ser contribuciones por mejoras, o contribuciones parafiscales. (Gianotti H.,2010)

Impuestos

Los impuestos pueden ser clasificados de variadas formas y teniendo en cuenta diversas características de los mismos:

A) Impuestos Ordinarios y Extraordinarios

- Impuestos Ordinarios o Permanentes: son aquellos que se imponen para cubrir con los gastos habituales del Estado y que son continuos en el tiempo. Ej: IVA, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto Inmobiliario, etc.

- Impuestos Extraordinarios o Transitorios: son aquellos que se imponen por alguna eventualidad que se produzca y tienen una duración determinada. Ej: Impuesto a los Bienes Personales.

B) Impuestos Reales y Personales:

- Impuestos Reales: son aquellos determinados en base a la riqueza del sujeto sin atender a las condiciones personales. Ej.: IVA, Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

- Impuestos Personales o Subjetivos: son aquellos determinados en base a la persona y su capacidad contributiva. Ej.: Impuesto a las Ganancias.

C) Impuestos Fijos; Proporcionales; Progresivos y Regresivos

- Impuestos Fijos: Son aquellos determinados de forma fija independientemente de la riqueza involucrada. Ej.: Monotributo.

- Impuestos Proporcionales: Se imponen de acuerdo a una relación proporcional con la base imponible o la riqueza gravada. Ej.: IVA.

- Impuestos Progresivos: En este caso la alícuota aumenta a medida que la base imponible es mayor, por lo que a mayor riqueza, mayor impuesto a pagar. Ej.: Impuesto a las Ganancias, Bienes Personales.

- Impuesto Regresivo: Contrariamente al anterior la alícuota se reduce cuando se incrementa la base imponible.

D) Impuestos Directos e Indirectos:

- Impuestos Directos: Son aquellos que deben ser abonados por el sujeto sobre el que recaen y no pueden ser trasladados a terceros.

- Impuestos Indirectos: Serán aquellos que pueden ser trasladados a un tercero para que el mismo lo abone, el caso más habitual es el IVA, que es trasladado al consumidor final quien es el que en última instancia se encarga de su pago. (Villegas, H. 2007, p. 74)

Principios constitucionales de la tributación

- Legalidad: Para la existencia de un tributo antes debe surgir la ley que le de origen.
- Capacidad contributiva: Se refiere a la capacidad económica del contribuyente sobre la que es estimado el tributo a ingresar.
- Igualdad: Todos los habitantes son iguales ante la ley y en base a eso quienes se encuentren en las mismas condiciones afrontaran las mismas cargas fiscales.
- Generalidad: Toda persona que cumpla con las condiciones establecidas por la ley de un tributo deberá pagarlo.
- Proporcionalidad: La tributación se establece de manera proporcional a la capacidad contributiva de las personas.
- No confiscatoriedad: Implica que el tributo no puede reducir el patrimonio del contribuyente ni violar la propiedad privada del mismo. En caso contrario lo imposibilitaría para seguir desarrollando su actividad.

(Saccone M., 2005)

Sujetos

El *Sujeto Activo* en estas obligaciones siempre será el Estado, a través de la Administración Federal de Ingresos Públicos, quien ejerce sus facultades de acuerdo a una norma por la cual se le ha delegado las operaciones de recaudación y administración tributaria.

El *Sujeto Pasivo* es la persona individual o colectiva, obligada por la ley al cumplimiento de la prestación, ya sea a título propio o ajeno.

- Responsable por deuda propia: Será quien deba satisfacer la obligación en nombre propio y es sobre quien se configura el hecho imponible.
- Responsable por deuda ajena: Es quien debe atender una deuda no propia, ya sea en actuación paralela o por sustitución.
- Contribuyente: Resulta obligado por ser el generador del hecho imponible, y su capacidad contributiva sobre la que se determina el tributo.

(Celdeiro E., Gadea M. Imizaldu J., 2012)

La responsabilidad será solidaria cuando el sujeto activo pueda ir contra el sujeto pasivo o el responsable y responden todos de igual manera.

Será Subsidiaria, cuando primeramente deba ir contra el sujeto pasivo y luego si él no responde ir contra el responsable.

Y finalmente será sustituta, cuando el responsable sustituya en todas sus responsabilidades al sujeto pasivo.

Los impuestos pueden ser cobrados por el Estado a través de dos canales:

1. Exigir el pago directamente al contribuyente.
2. Designar a ciertos sujetos como obligados a detraer o sumar al monto de sus operaciones parte o todo el impuesto que debe cobrar el Estado. Estos son los denominados regímenes de retención y percepción de impuestos.

Una vez definidos los criterios para interpretar la ley, y los sujetos que se ven obligados frente a la misma, se define lo correspondiente a las determinaciones de los tributos.

Obligación Tributaria

La obligación tributaria es, por un lado, una obligación “de dar”, esto es, de realizar una prestación con contenido generalmente pecuniario, donde existen un deudor obligado a efectuar una determinada prestación y un acreedor legitimado para pretenderla y obtenerla, incluso contra la voluntad del primero, mediante la ejecución forzosa de sus bienes, y por el otro, una obligación “legal”, porque surge de la ley cuando se verifica en la realidad el hecho que en ella se prevé.(Celdeiro E., Gadea M., Imirizaldu J. 2012, p.103)

Determinación Tributaria

Se denomina *determinación tributaria* “al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular si existe una deuda tributaria; en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco y cuál es el importe de la deuda”. (Villegas H., 2001), p. 329)

La forma utilizada en Argentina consiste en la autodeterminación que se realiza en la presentación de la *Declaración Jurada*, la misma es el documento legal de que se vale el contribuyente o sujeto pasivo para manifestar el hecho imponible ocurrido, generalmente ingresos y egresos que conllevan a la determinación del tributo, y posterior liquidación del impuesto a ingresar o en caso de dar pérdida el impuesto determinado no resultará en un saldo deudor.

En el caso en que dicha declaración se haya omitido o la misma sea imputable el Fisco tiene la facultad de realizar una determinación de oficio.

Determinación de Oficio

Procedimiento administrativo que cuantifica la materia imponible o el quebranto impositivo, según el caso y el liquidatorio del tributo correspondiente, realizado de oficio por el Ente Fiscal mediante un esquema procesal que tiende a salvaguardar la garantía del debido proceso adjetivo. (Celdeiro E., Gadea M. Imirizaldu J., 2012, p. 149)

Esta determinación puede ser realizada ya sea por base cierta o base presunta.

Se considera *base cierta* cuando los datos son suministrados por los propios contribuyentes, responsables o terceros frente a un requerimiento del Fisco; de esta manera se determina de la misma forma en que el contribuyente hubiera determinado la DDJJ.

La *determinación presunta* solo puede ser realizada cuando no sea posible realizarla por base cierta. La misma se basará en presunciones de hechos o circunstancias vinculadas con el hecho imponible y que permitan inducir al resultado de las operaciones realizadas.

La determinación de oficio procede en los siguientes casos:

- Por procedimiento expresamente estipulado por la ley.
- Cuando el sujeto pasivo omitiere la presentación de la declaración jurada.

- En caso de que haya sido presentada sea impugnada, ya sea por los actos, defectos de los mismos o carencia de elementos de verificación.

Ya sea que las Declaraciones sean presentadas por el contribuyente, o de oficio por miembros de la AFIP, en los casos de determinación de impuestos anuales siempre debe detraerse del monto a pagar el monto correspondiente a los anticipos. Los mismos son pagos a cuenta que realiza el contribuyente de la futura obligación tributaria, cuya alícuota determina AFIP sobre la base del impuesto abonado el ejercicio fiscal anterior. Los mismos son exigibles hasta el vencimiento de cada cuota o hasta el vencimiento del tributo que los genera.

Administración Federal de Ingresos Públicos

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) es la entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, de él dependen la Dirección General Impositiva (DGI) y la Dirección General de Aduanas (DGA). Sus funciones son la gestión del cobro, verificación y fiscalización del cumplimiento de las leyes, relacionadas a la determinación y percepción de los impuestos nacionales. El Administrador Federal es la autoridad máxima de AFIP y quien posee las facultades de organización, interpretación, reglamentación y de juez administrativo.

El contenido de la ley que se está analizando faculta a los miembros de AFIP a realizar las tareas de *Inspección Tributaria*, consiste la misma en comprobar que la situación real del contribuyente y/o responsable concuerde con la declarada fiscalmente. Busca reconstruir el pasado para determinar la realidad de los hechos.

AFIP impone sobre algunos organismos y particulares la función de *cargas públicas*, denominadas las mismas como la obligación jurídica impuesta a los particulares por la cual independientemente de su relación con el Estado deben cooperar con la Administración Pública brindando la información que la misma solicite. Las cargas que surgen de la Ley de Procedimientos Tributarios son:

1. Del agente de retención y percepción.
2. De los funcionarios y profesionales.
3. Suministro de informes de entes públicos y privados.

Agente de Retención y Percepción

Agente de Retención: deudor del contribuyente o persona que ya sea por su oficio, profesión, actividad o función pública que estando relacionado con el contribuyente tiene la obligación de detraer del importe de la operación un porcentaje que debe ingresar al Fisco en concepto de retención de impuesto.

Agente de Percepción: Persona o ente que por su profesión, oficio, actividad o función es designada por el Fisco para recibir del contribuyente un importe extra de la operación realizada con el mismo en concepto de tributo que deberá depositar a la administración nacional.

(Villegas H., 2001)

Extinción del tributo

✓ *Pago*: “Cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal” (Villegas H., 2001, p.294)

✓ *Compensación*, es una forma de extinción de la obligación tributaria por la cual el sujeto activo y el pasivo comparten las características de deudor y acreedor, por lo cual se extinguen ambas deudas hasta cubrir el monto de la menor.

✓ *Prescripción*, la misma no constituye en sí una extinción de la relación sino que constituye la imposibilidad de que el acreedor pueda exigir la presentación de la declaración jurada o el pago del tributo por dejar pasar un determinado periodo de tiempo sin actuar.

✓ *Confusión*: Se produce cuando el Estado por las operaciones que realiza se coloca en la posición de deudor.

✓ *Novación*: Cambio de una obligación por otra, quedando la más antigua extinguida, se da en los procesos de regularización o blanqueo de capitales donde el contribuyente declara su deuda omitida y surge una nueva quedando la anterior sin efecto. (Villegas H., 2001)

✓ *Condonación y remisión*: Procede cuando el Poder Ejecutivo en uso de sus facultades exime de sus obligaciones a ciertos contribuyentes. (Saccone M., 2005)

Proceso de Verificación y Fiscalización

El contenido de la ley que se está analizando faculta a los miembros de AFIP a realizar las tareas de *Inspección Tributaria*, consiste la misma en comprobar que la situación real del contribuyente y/o responsable concuerde con la declarada fiscalmente. Esta tarea se dá a través de los denominados procesos de fiscalización y verificación.

La *verificación* es el proceso por el cual se comprueba el cumplimiento de las obligaciones materiales del contribuyente para descubrir posibles hechos imposables no declarados e ignorados por AFIP.

Fiscalización se trata controlar el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales (presentaciones) del contribuyente, que requiere un control posterior por parte de AFIP.

Realizada la correspondiente inspección por parte de los inspectores de AFIP se procede a correr la *Pre Vista* al contribuyente, la cual consiste en el acto mediante el cual se pone en conocimiento de aquél la liquidación efectuada por el agente de AFIP para que el mismo presente las declaraciones juradas omitidas o rectifique las presentadas.

Luego de haberse presentado la determinación de oficio por AFIP se corre vista al contribuyente. El proceso de *Vista* es aquel por el cual se le hace conocer los cargos que el fisco le imputa para que tenga derecho a defenderse, presentar pruebas al respecto y producir las que fueran admitidas por el juez administrativo.

Intereses

En todos los casos el no pago ya sea del tributo o de los anticipos genera intereses. En el segundo caso solamente son independientes y pueden exigirse aún vencido el impuesto determinado. Los *Intereses Resarcitorios* son aquellos que se cobran como compensación al Estado por no cobrar los tributos en el momento estipulado por AFIP para cobrar. Corren desde la fecha de vencimiento para el pago hasta el momento en que se realiza el efectivo pago, o que se realiza la demanda por el cobro de dicho impuesto.

Intereses Punitorios son aquellos que nacen como una sanción luego de interponerse la correspondiente demanda por vía judicial.

Infracciones

A partir de estos procedimientos es que AFIP puede encontrar posibles infracciones en materia tributaria siendo esta ya sea formal o material. Será formal cuando la misma se encuadre en los incumplimientos de presentaciones, ya sean informativas o de Declaraciones Juradas determinativas de impuestos. Por otro lado serán materiales cuando el incumplimiento se relacione con el no pago del impuesto determinado. Aquí es cuando comienza a tenerse en cuenta el concepto de *Bien Jurídico tutelado*, el mismo constituye el aspecto que el derecho intenta proteger.

En el caso de infracciones formales el bien que se perjudica es el de la Administración Tributaria. Y en el caso de las materiales será la renta pública.

Detectadas las infracciones es que se imponen determinadas sanciones de acuerdo a la gravedad considerada por la ley. Una de las sanciones más aplicadas son las *multas*, las mismas son prestaciones pecuniarias (de dinero) que el contribuyente debe abonar al fisco, por la infracción o delito cometido.

Según Alonso R. Peña Cabrera Freyre la *defraudación tributaria* consiste en: "El que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes".

A partir de esto es que se puede constatar entre las clases de infracciones más frecuentes en el país las siguientes:

- *Evasión*: es la actividad ilícita en la que incurren particulares o empresas cuando ocultan bienes o ingresos económicos a las autoridades tributarias, o sobrevaloran los conceptos deducibles, con el fin de pagar menos impuestos de los que legalmente les corresponden o no pagarlos.
- *Elusión*: es cualquier acción, en principio por vías legales, que persigue evitar o minimizar el pago de impuestos. Constituye una forma en la que el interesado aprovecha vacíos legales para obtener ventajas no previstas por la normativa tributaria.
- *Economía de opción*: "aquellas vías posibles para llegar a fines económicos con diversos tratamientos fiscales más o menos favorables, recayendo en todo caso la decisión de la plena libertad con que cuentan los sujetos pasivos para escoger los caminos previstos, sin que medie desviación de tipo alguno en las formas elegidas". (Minuche Zambrano E., 2009, p. 368)

- Uso de Facturas Apócrifas: Se da mediante el acuerdo entre emisor y receptor de simular una relación jurídica que acredite una operación comercial inexistente. Su fin principal es disminuir las cargas tributarias.

AFIP en su facultad de controlar a los contribuyentes y responsables debe verificar el motivo por el que se cometió la infracción, ya sea por *omisión* que consiste en la inacción de un deber legal; por *error*, de cálculo, negligencia; o *dolo*, que constituye la producción de un resultado antijurídico a sabiendas de que se quebranta un deber y las consecuencias del hecho. A partir de estas conductas es que AFIP se ve facultada a imponer la sanción que considere correspondiente en cada caso.

Recursos Administrativos

Recurso de Reconsideración: Es el que se presenta ante un funcionario de mayor jerarquía que el que dictó la resolución para que revise la misma. Procede contra:

- Resoluciones determinativas de impuestos y accesorios.
- Resoluciones que impongan sanciones (excepto clausura).
- Resoluciones que denieguen reclamo de repetición.
- Liquidaciones de intereses y actualizaciones.

(Quintana M., 2014)

Recurso de Apelación: Medio de impugnación que se interpone ante los miembros superiores de AFIP para que revisen una sentencia o resolución con la que el contribuyente no está de acuerdo.

Recurso de Repetición: El mismo consiste en la acción por parte del contribuyente de reclamar aquellos tributos que han abonado de más ya sea espontáneamente o a requerimiento de AFIP, y que deben ser devueltos por considerarse pagos indebidos para el Estado.

Recurso de Amparo: Es aquél que puede presentar el contribuyente o sujeto pasivo al verse perjudicado ante la inactividad de miembros de AFIP y la demora en sus resoluciones.

Recurso de Aclaratoria: Se interpone ante el Tribunal Fiscal de la Nación al existir luego de una sentencia firme aspectos que resulten difíciles de comprender u oscuros y se necesite una aclaración y ampliación de dichos términos.

Metodología

En esta sección se presenta la metodología que se utilizará para obtener los datos necesarios que permitan cumplir con los objetivos, tanto general como específicos del presente trabajo.

- El estudio a realizar será del tipo explicativo, ya que lo que se pretende es a partir de la información ya existente sobre el tema de determinación y percepción impositiva llegar a determinar cuáles son las consecuencias que esta ley tiene y las posibilidades que existen con su aplicación frente a diferentes situaciones.
- La investigación a realizarse será de tipo cualitativa, ya que se trata de interpretar la realidad de la ley, sus implicancias y consecuencias a partir de la investigación de diferentes escenarios.
- La técnica a utilizar para recolectar información será la de análisis de contenidos, más precisamente de la Ley 11.683, leyes de procedimiento tributario de otros países, artículos provenientes de fuentes oficiales o especializadas en el tema correspondientes a jurisprudencia mayormente obtenida vía internet.
- El instrumento que se utilizará para el desarrollo de esta técnica de investigación será la grilla de análisis, que permitirá extraer de los diferentes textos aquella información que se considere relevante para poder arribar al objetivo planteado.

En el caso de las leyes se analizará los sujetos involucrados, facultades del organismo de control en cada caso, norma general de determinación y percepción impositiva y las aplicaciones de sanciones.

En el caso de estudio de artículos de jurisprudencia lo que se determinará será la situación en particular, sujetos actuantes, causas y consecuencias del acto.

- La población a tenerse en cuenta en el presente trabajo de investigación para recolectar datos estará determinada entre las jurisprudencias presentadas dentro de los últimos diez años para mantener la vigencia de la ley lo más cercana posible a la actualidad. De la misma manera en cuanto a las legislaciones tributarias siempre se tendrá en cuenta su versión actualizada.

- Para finalizar el criterio muestral a aplicar será del tipo no probabilístico y dentro de este tipo se escoge el intencional u opinático, ya que se utilizará solo aquella información que pueda acercarse al logro de los objetivos planteados. Se seleccionarán aquellos casos que permitan definir con claridad la situación y los efectos fiscales de la misma.

A continuación se presenta un cuadro en el que se determinan los aspectos a investigar sobre cada herramienta de examen elegida.

Material a analizar	Aspectos a analizar
Bibliografía sobre la Ley 11.683	<ul style="list-style-type: none"> • Sujetos Pasivos de la Ley. • Procedimiento de determinación y percepción impositiva. • Facultades que posee AFIP según la ley. • Casos en que corresponde determinación de oficio. • Herramientas que presenta la ley para presentar prueba y defensa.
Casos de Jurisprudencia	<ul style="list-style-type: none"> • Causas que provocaron las situaciones. • Actuación de AFIP frente a las mismas. • Comportamiento del Sujeto Pasivo en estos casos. • Resolución de los mismos.
Comparativa con otras legislaciones latinoamericanas	<ul style="list-style-type: none"> • Similitudes con la ley 11.683 en cuanto a determinación y percepción impositiva. • Diferencias con la ley 11.683.

Capítulo I: Análisis crítico de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario

A continuación se realizará un análisis de manera crítica de los artículos de la Ley de Procedimiento Tributario referentes a la determinación impositiva, facultades de verificación y fiscalización del fisco, como así también su poder para imponer sanciones y los recursos o herramientas admitidas para que el sujeto pasivo pueda defenderse u oponerse. Dicho análisis se realiza con la finalidad de poder encontrar dentro de la ley aquellos aspectos que se consideren como falencias de la misma o abusos hacia los sujetos pasivos.

En el Anexo del presente trabajo se encuentran los artículos de la ley analizados en este capítulo.

Determinación Impositiva (Arts. 11 a 19)

Existen tres modos de liquidar los impuestos:

1. Método “autodeclarativo” por el cual el propio interesado realiza el procedimiento de cálculo del impuesto a través de la declaración jurada.
2. Método por el cual la Administración realiza las tareas de determinación impositiva y el contribuyente solo se limita al pago del mismo.
3. Mixto, el contribuyente debe informar los hechos imponibles y la Administración es la encargada de realizar la determinación.

(Celdeiro E., Gadea M. Imirizaldu J., 2012)

En Argentina el proceso de determinación del impuesto es por la vía autodeclarativa, por la cual el sujeto pasivo es el encargado de determinar el impuesto a ingresar al Fisco en base a los requisitos preestablecidos por AFIP para dicho procedimiento.

El Poder Ejecutivo es el único con la posibilidad de cambiar este sistema o modificarlo de acuerdo a las necesidades que presente el país.

En la generalidad de los casos AFIP solamente interviene en los casos en que la declaración por parte del contribuyente presente información falsa o su valor no sea el correcto, por lo tanto a menos que los valores sean significativos no será relevante como para llamar la atención del ente fiscalizador.

Las presentaciones de las Declaraciones Juradas en la actualidad se realizan vía online, al igual que la mayor parte de la facturación de los contribuyentes del país, ingresando al sitio web de AFIP donde se encuentran los diversos formularios y aplicaciones para que el mismo las complete de manera correcta, permitiéndole determinar sus impuestos de manera más rápida y más fácil para que el ente lleve un control sobre los datos ingresados. De esta manera la Administración podrá controlar quienes informan, en que fechas lo hacen y si los valores están dentro de lo estipulado, pudiendo al mismo tiempo realizar un cruce de información entre contribuyentes.

El sujeto pasivo para rectificar una Declaración Jurada ya presentada debe realizar al mismo tiempo el trámite de reclamo de repetición y sólo se admiten aquellas que surgen por errores conceptuales y a consideración de AFIP. El contribuyente en todos los casos es quien deberá responder como responsable de los datos declarados y los impuestos ingresados o no.

Cuando AFIP tuviere datos que le hagan sospechar que una Declaración Jurada presenta datos incorrectos, o cuando la misma no se haya presentado por el contribuyente, o la rectificación también sea dudosa, el mismo procederá a fiscalizarlo para producir una determinación de oficio.

Dicha determinación de oficio quedará firme luego de ser corrida la vista y presentado al sujeto dándole lugar a presentar prueba a su favor, o no hacerlo suponiendo que está de acuerdo con los datos determinados por la Administración. En el caso de no estarlo además puede anteponer un recurso administrativo para que la misma sea revisada y rectificadas de ser procedente dicho reclamo.

Para ser válida la antedicha determinación realizada por la Administración debe exponer los motivos por los que se realizó y los conceptos incluidos en sus cálculos y su procedencia para análisis del juez administrativo y luego de ser notificado al contribuyente. Sólo existirá nulidad cuando pueda ser probado acto de indefensión o se haya violado la ley en el acto realizado.

La determinación de oficio no es procedente en los siguientes casos:

- Cuando se computan conceptos improcedentes como retenciones, pagos a cuenta, saldos a favor propios, de AFIP o de terceros.
- Cuando los agentes de retención o percepción presenten declaraciones informativas o determinativas de su situación.

En ambos casos procede una intimación de AFIP para subsanar la situación. (Celdeiro E., Gadea M., Imirizaldu J., 2012)

Las tareas y liquidaciones realizadas por los funcionarios de AFIP durante el proceso de inspección y fiscalización no constituyen la determinación de oficio, sino que son los medios con que se va a valer el juez para hacerlo.

El procedimiento comienza al correr la vista al contribuyente para que conozca los procesos realizados, los datos obtenidos por la Administración y las impugnaciones presentadas por ella. A partir de ese momento tiene 15 días prorrogables por igual período para presentar su disconformidad.

El contribuyente puede por única vez por 30 días, prorrogable por otros 30 presentar el descargo con la correspondiente prueba, derecho que se le otorga para evitar que sea favorecido el Fisco por su situación de superioridad en las actuaciones.

Es el juez administrativo quien tiene a su cargo hacer lugar a la prueba, analizar los datos presentados por el contribuyente y obtenidos en la fiscalización y en base a esto aceptarla o denegarla.

En caso de que el juez no dictamine luego de 90 días el contribuyente tiene la posibilidad de pedir pronto despacho por el cual el juez debe pronunciarse y dictaminar antes de los 30 días y en caso contrario caduca el procedimiento.

Verificación y Fiscalización (Arts. 33 a 36)

Ambas facultades son conferidas a AFIP debido a la tendencia natural que tienen las personas a no querer abonar sus obligaciones o buscar la forma de pagar lo menos posible. La idealidad sería que los contribuyentes presenten sus Declaraciones Juradas de manera completa y correcta sin falsear ni disminuir información y abone el importe determinado en los tiempos estimados por AFIP y que dicho ente solo se encargue de estipular fechas de vencimiento, alícuotas y demás formalidades y actualizaciones para la presentación; pero como en la realidad esto no sucede es que se le confiere el poder de policía al mismo en este ámbito.

Cabe aclarar que AFIP no realiza inspecciones sobre todos los contribuyentes de manera constante ya que esto sería físicamente imposible de realizar; por este motivo es que muchos de ellos pueden cometer infracciones menores sin ser detectados ni castigados por dichos actos.

Los contribuyentes están obligados a colaborar con AFIP en los casos de ser inspeccionados y proporcionar todos los datos y comprobantes solicitados por el Fisco. Asimismo la administración también tiene la facultad de solicitar información a terceros relacionados para comparar los datos con los obtenidos del contribuyente o en los casos en que ellos les sean insuficientes o sospechosos.

La Administración controlará las operaciones registradas en los libros obligatorios como el diario e inventario y balance conjuntamente con los comprobantes emitidos. Dicha documentación debe encontrarse en el domicilio comercial del contribuyente y es obligatorio conservar la misma por un plazo no menos a los diez años. Se destaca que están eximidos de llevar libros contables los pequeños contribuyentes pertenecientes al Régimen Simplificado.

Igualmente en todos los casos AFIP sólo puede controlar y comprobar la documentación registrada y comprobantes emitidos, quedando fuera de su alcance todas las operaciones realizadas sin comprobante y no registradas.

Una herramienta que favorece las tareas de la Administración es la Ley Antievasión por la que se obliga que todas las operaciones superiores a determinado monto se realicen mediante los medios aprobados por AFIP y que puedan ser fácilmente controlados por el Fisco. Hecho que acota mucho más el margen de operaciones que puedan desarrollarse fuera de la ley.

Igualmente y bajo rigurosas pruebas se podrá probar la existencia del hecho imponible más allá de que el pago no se haya realizado por los medios previstos en la ley anteriormente nombrada, de otro modo se estaría atentando contra los sujetos que realizaron una operación por otros medios e imposibilitándole su presentación de prueba.

AFIP tendrá las siguientes facultades a la hora de recabar información que le permita hacerse de las pruebas necesarias:

1. Citar a contribuyentes, responsables o terceros.
2. Exigir la presentación de comprobantes.
3. Inspeccionar libros, anotaciones, documentos y registros.

4. Requerir auxilio de la fuerza pública.
5. Recabar orden de allanamiento al Juez Nacional correspondiente, sólo procede cuando sus sospechas tengan una importante fundamentación ya que se trata de violar la propiedad privada de la persona que sufre el allanamiento. Los funcionarios actuantes deben presentarse con la correspondiente orden con todos los datos necesarios para poder proceder.
6. Clausurar preventivamente un establecimiento.
7. El agente federatario o agente encubierto quien haciéndose pasar por un cliente normal y de esa forma constate el incumplimiento o no del hecho de emitir comprobante por parte del contribuyente.

(Celdeiro E., Gadea M., Imirizaldu J.,2012)

Intereses, Ilícitos y Sanciones (Arts. 37 a 52)

Los intereses resarcitorios se distinguen de los demás “castigos” que impone el Fisco ya que no son considerados sanciones, por ello es que no necesitan de la determinación de un juez ni un juicio previo, sino que surgen automáticamente producida la mora en los pagos de impuestos por parte del contribuyente. Es una indemnización más que una sanción.

Solamente puede ser eximido del pago cuando justifique la causa de su demora y se compruebe que la misma no fue dolosa ni culposa. Variados casos denotan que exponer casos de fuerza mayor aludiendo a crisis económicas fueron tenidos en cuenta y aceptados.

Principios penales aplicables en materia tributaria

- Legalidad o reserva de ley: Esto implica que la persona deba ser juzgada antes de ser sancionada.
- Irretroactividad de la ley penal: Se refiere a que no puede oponerse una ley actual a un hecho producido en el pasado cuando la misma no estaba en vigencia.
- Tipicidad: Estipula que las infracciones deben estar claramente especificadas ya que todo lo que no es infracción está permitido.

- Inocencia: Principio por el cual el sujeto es inocente hasta que se compruebe el ilícito.
- Certeza: La sanción no se aplica hasta tener la certeza de la infracción.
- Principio de la duda: Ante caso de duda el sujeto será considerado inocente.
- Debido proceso adjetivo: Derecho a ser oído, ofrecer y producir prueba y una sentencia fundada.
- Juicio previo: Imposibilidad de sancionar antes de haber llevado a cabo el juicio.
- Principio de la ley más benigna: Ante el cambio de una ley y cuando la nueva sea más severa se aplica la anterior. Entre la posibilidad de dos leyes debe aplicarse la más benigna para el sujeto pasivo.
- Principio de la pena o culpabilidad: El juez debe comprobar la culpabilidad antes de juzgar al contribuyente.
- Principio “non bis in ídem”: Una persona no debe ser acusada ni penada dos veces por el mismo hecho. (Celdeiro E., Gadea M., Imirizaldu J.,2012)

Estos principios son protectorios al contribuyente que es quien se encuentra en una situación de inferioridad de poder frente a la Administración. Por ello es que deben respetarse para la imposición de sanciones y el sujeto ante su incumplimiento puede solicitar la ilicitud de esa sanción.

Las sanciones tributarias por un lado tienen un carácter indemnizatorio por el cual el Fisco percibe lo adeudado por el contribuyente; y por el otro penal por el cual juzga e impone una sanción como castigo al infractor.

Existen dos tipos de sanciones:

- La sanción pecuniaria, consiste en una prestación dineraria, entre las que se destacan las multas.
- La sanción no pecuniaria que pueden ser:
 - Prisión: Prohibición de libertad al infractor y se dicta en los casos de ilícitos más graves.
 - Publicidad: Difusión pública de las conductas reprochables del contribuyente.
 - Comiso de efectos
 - Clausura

- Sustitución y destitución de cargos públicos
- Cancelación de inscripción en registros públicos.

Las sanciones surgen por hechos formales como pueden ser la omisión de presentar Declaraciones Juradas ya sea para determinar un impuesto o de las denominadas informativas, en este caso las sanciones son consideradas las más leves y se impone sólo una multa.

En este caso debería considerarse si es la primera vez que comete la infracción y los montos omitidos de declarar, ya que puede tratarse de un simple error humano sin intención de dañar al Fisco, por lo que con una intimación a la presentación y posterior pago con los correspondientes intereses sería suficiente.

Por otro lado se encuentran las sanciones por ilícitos formales pero agravados en cuyo caso las sanciones que corresponden son:

- Multa y clausura: cuando no se cumplen con los deberes formales esenciales de la actividad como la emisión de comprobantes y su conservación, no inscripción del ente, falta de registro de sus empleados.

Con este tipo de sanción lo que se pretende además de castigar al infractor es que el caso sirva de ejemplo ante las demás personas para que no cometan los mismos ilícitos. En estos casos es clara la intención de producir una ventaja para sí mismos o un perjuicio para el Estado, ya que de ninguna manera puede tratarse de un simple olvido.

- Secuestro de mercadería: Se produce en los casos de que la mercadería fuera comprada “en negro” o fuera de las condiciones establecidas por AFIP, en este caso su dudosa procedencia o falta de requisitos a cumplir para su traslado hacen que la misma además de encontrarse fuera de la ley puede provocar un daño a la sociedad en general y es correcto que se tomen estas precauciones. Además de que al sujeto que se le impone esta sanción seguramente se le acompaña alguna clase de sanción pecuniaria, esperando no vuelva a cometer el mismo ilícito.

Además de los ilícitos de tipo formal se encuentran los materiales, que consisten en la falta de pago al Fisco de lo que es correctamente debido ya sea por negligencia o con voluntad de evitar los pagos. Dichos actos pueden atenuarse o agravarse de acuerdo al comportamiento que presente

el contribuyente al momento de la fiscalización. Mientras más se oponga a brindar los datos más perjudicado se verá ante la imposición de la pena.

El hecho de manifestar el desconocimiento de la ley en ningún caso lo exime de la sanción que le corresponde.

Para ser considerada defraudación debe comprobarse que el acto se realizó con conocimiento y voluntad, presentando documentación engañosa y llevando a cabo toda su actividad en contra de la Administración para perjudicarla.

Reducción y Eximición

Las sanciones pueden reducirse en los casos en que los contribuyentes rectifiquen sus Declaraciones Juradas y presenten todos los datos que permitan a la Administración realizar su trabajo.

En los casos de menor gravedad y cuando el contribuyente abone su deuda antes de determinado momento el Fisco puede optar por reducir el monto de la multa o eximirlo de la misma.

Acciones y Recursos (Arts. 165 a 183)

Recurso de apelación por determinación de impuestos, quebrantos y multas

Por un lado está la interposición en que el Tribunal Fiscal de la Nación debe revisar una resolución ya dictada que es apelada por el contribuyente. Y por el otro, debe dictar la resolución ante una apelación por pagos indebidos realizados por aquél.

Al momento de presentar la misma debe contener los datos del sujeto pasivo que reclama, el juez interviniente en el caso, la resolución con la que está en desacuerdo y presentar las pruebas a su favor para ser analizada y revisada la medida tomada. Hay que resaltar que es la única oportunidad que tiene para presentar la prueba.

El TFN puede denegar dicho reclamo cuando lo considere injustificado o cuando no pueda intervenir en el mismo por ser ajeno a su competencia. Además el contribuyente debe respetar los

plazos estipulados en la ley o el reclamo será considerado inválido por haber caducado el tiempo para presentarlo.

Estos aspectos son de gran importancia porque el hecho de ignorarlos provoca la pérdida del derecho a reclamar por parte del sujeto.

Otro detalle a considerar es que la defensa no constituye un acto gratuito, para poder llevarlo a cabo se debe abonar una tasa que corresponde a un porcentaje sobre el monto reclamado. Hecho que debiera ser revisado dada la posición de superioridad de poder que tiene la Administración sobre el sujeto pasivo.

Sólo estarán eximidos de pagar ese gasto aquellos que prueban una incapacidad económica severa.

En el caso de ser presentado el recurso de apelación el mismo provoca un efecto suspensivo sobre las sanciones, no así en los intereses resarcitorios que se generen por deudas, por lo que esto perjudica al contribuyente dado que si se hace lugar a su reclamo igualmente deberá abonar intereses más altos.

Además, en el caso de anteponer un reclamo sobre un impuesto determinado primero debe abonarlo para poder reclamar, lo que resulta totalmente injusto para el contribuyente más allá que en el caso de estar equivocado el Fisco le devuelve el dinero primero debe abonarlo viendo afectada su economía.

Traslado del recurso o demanda

Una vez presentado el recurso el Tribunal Fiscal de la Nación debe contestarlo, ya sea aceptándolo o negándolo pero es obligatoria la respuesta para que prosiga el litigio.

Excepciones

1. Incompetencia: “Esta excepción sólo puede ser articulada por el Fisco Nacional cuando considera que al Tribunal no le corresponde entender en la cuestión planteada ya sea por razón de la materia o del monto de la resolución apelada”. (Celdeiro E., Gadea M., Imirizaldu J., 2012, p. 718)
2. Falta de personería: Puede ser presentada por ambas partes y puede ser subsanada. Se da cuando se entienda que no se cuenta con la personería para actuar, en el caso del

contribuyente buscara un profesional que lo represente y en la Administración se optara por el funcionario que pueda hacerse cargo del caso.

3. Falta de legitimación en el recurrente o la apelada: Este apartado significa que solo debe actuar como demandante la persona que fue afectada por el Fisco.
4. Litispendencia: Se presenta cuando ya exista un juicio pendiente con la misma persona y por la misma causa. No debe juzgarse más de una vez por el mismo acto, cuando se da lugar a esta excepción deja de existir la primera demanda y se sigue el curso de la más nueva.
5. Cosa juzgada: Implica que no se puede volver a juzgar sobre un hecho que ya fue juzgado y dictaminado. Caso contrario se trataría de un juicio infinito por el mismo hecho con indefinidas costas para el sujeto pasivo.
6. Defecto legal: Excepción dilatoria que puede ser subsanada cuando el juicio presenta algún vicio en cuanto a su formalidad. Solo se tiene en cuenta cuando el vicio es grave y no se comprende la cosa juzgada.

En este aspecto el Fisco está más protegido que el contribuyente ya que el mismo solo se toma en cuenta en casos graves y puede ser subsanado, mientras que para el contribuyente se deniega en caso de no cumplir las formalidades y no se permite más que en una primera instancia la presentación de prueba para su defensa.

7. Prescripción

8. Nulidad: Debe ser comprobada una falla o vicio grave por parte de los funcionarios para ser declarada la nulidad ya que se presupone que actuaran con todos los recaudos legítimos y formales.

Recurso de Amparo

Lo pueden solicitar los contribuyentes o responsables afectados ante el TFN para que el juez acelere su respuesta aludiendo daños en su demora. Solo se puede anteponer en caso de demora excesiva y esto es claro debido al perjuicio que provoca la situación de suspenso al sujeto pasivo que no puede realizar sus actividades de manera habitual y que se ve públicamente afectado.

Capítulo II: Análisis comparativo con otras legislaciones

A continuación se realiza un análisis comparativo de las legislaciones de procedimientos tributarios de Argentina, Chile, Uruguay, Brasil y Bolivia para conocer las similitudes y diferencias que existen dentro del mismo continente latinoamericano y poder observar en que puntos es más fuerte y en cuales más débil nuestra normativa.

Este examen se realiza sobre los puntos relativos a la determinación impositiva, acotando los resultados solo a este aspecto, y los recaudos que se toman en base al mismo en los distintos países, que en definitiva hará al cumplimiento de los requisitos de este proceso.

Chile

- ✓ Servicio de Impuestos Internos es el ente rector encargado de los procesos de verificación, control, fiscalización, ejecución, etc.
- ✓ Los libros de contabilidad deben ser conservados por el contribuyente junto con la documentación correspondiente mientras esté pendiente el plazo que tiene el servicio para la revisión de las declaraciones.
- ✓ El contribuyente debe probar con documentos, libros de contabilidad u otros medios sus declaraciones y el monto de las operaciones que sirvan para el cálculo del impuesto. El Servicio puede llevar expediente electrónico para cada contribuyente en que cuenten las actuaciones que realice el ente y donde se encuentre toda la información presentada por el contribuyente en el proceso de fiscalización.
- ✓ La liquidación de impuestos realizada por el Servicio tiene el carácter de provisional mientras no se cumpla la prescripción.
- ✓ Las declaraciones se presentan por escrito, bajo juramento en las oficinas del Servicio. El mismo proporciona los formularios para realizarlos.
- ✓ Los tributos, reajustes, intereses y sanciones deben ser ingresados al Fisco mediante giros que se efectúan y procesan por el servicio.
- ✓ Pago en moneda nacional o extranjera mediante dinero en efectivo, vale vista, letra bancaria o cheque, tarjetas de crédito o débito.
- ✓ En los casos de pagos indebidos no reclamados la Tesorería lo toma como pago a cuenta de otros tributos.
- ✓ Dentro de los plazos de prescripción el Servicio puede examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes.
- ✓ Ilícitos y Sanciones:
 - ❖ Demora u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripción: Multa.
 - ❖ Declaración incompleta o errónea, omisión de balances: Multa del 5 al 20% de las diferencias del impuesto.

- ❖ Declaraciones maliciosamente incompletas o falsas: Multa del 50 al 300% del tributo eludido.
- ❖ Omisión maliciosa de presentación de declaraciones: Multa del 50 al 300% del tributo que se trata de evadir; prisión.
- ❖ No exhibición de libros contables: Multa.
- ❖ No llevar contabilidad cuando debiera hacerlo: Multa.
- ❖ Comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías, valores sin que hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio: Multa; prisión.
- ❖ Ejercicio clandestino del comercio o industria: Multa; prisión.
- ❖ Violación de precintos de clausura: Multa; prisión.
- ❖ Sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del infractor: Multa; prisión.
- ❖ Pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad y demás documentación: multa.
- ❖ El que maliciosamente utilizare medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco: Prisión.
- ❖ El que maliciosamente proporcione datos o antecedentes en su declaración inicial de sus actividades o modificatorias de la misma: Prisión.
- ❖ Contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance incurriere en falsedad o actos dolosos: Multa; prisión.
- ✓ Reclamación: Toda persona puede reclamar la totalidad o alguna de las partidas o elementos de liquidación, pago o resolución que incida en el pago de impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo.
- ✓ Contra la sentencia que falle el reclamo solo podrá interponerse recurso de apelación en un plazo de 15 días.
- ✓ Contra la resolución que declare inadmisibile un reclamo o haga imposible su continuación pueden interponerse recurso de reposición o de apelación en un plazo de 15 días.

La legislación tributaria de Chile es notoriamente diferente en cuanto a los procesos de determinación, la forma en que se presenta la misma, y en este caso el contribuyente tiene más facultades para presentar la documentación, pruebas, etc. En contraparte nombra admite más sanciones que el sistema argentino.

El único aspecto similar corresponde a los recursos que puede presentar el contribuyente en su defensa ante imposición de sanciones o en caso de pretender impugnar determinaciones de oficio.

Dicha legislación impone sanciones sobre las conductas maliciosas y para hacerlo debe comprobar primero que la conducta fue realizada de mala fe y con intención de verse beneficiado el contribuyente con su actuar.

En si los ilícitos que se cometen son muy similares en Chile y en Argentina, y se consideran como tales las mismas acciones reprochables realizadas por los sujetos responsables.

Uruguay

- ✓ La legislación se refiere a todos los tributos, excepto los aduaneros o departamentales.
- ✓ Los sujetos pasivos pueden distinguirse entre:
 - ❖ Contribuyente: Persona en la que se verifica el hecho imponible.
 - ❖ Responsable: Aquél que sin ser contribuyente debe cumplir las obligaciones de pago y deberes formales de él.
 - ❖ Responsable solidario: Personas sobre las que se verifica el mismo hecho generador.
 - ❖ Conjunto económico: Los integrantes del mismo responden solidariamente por las deudas tributarias generadas por el otro. Debe existir unidad de dirección o coordinación de tareas y participación en el capital.
- ✓ Los sujetos pasivos deben realizar sus declaraciones bajo las condiciones que le establezca la ley en los casos que corresponda, y en los que no deberá informar del hecho generador al ente competente para que liquide el tributo.
- ✓ La determinación de oficio corresponde en los casos de omisión o irregularidades en la presentación del contribuyente. Puede realizarse al igual que en Argentina y Bolivia, en base cierta cuando se conocen los datos de la operatoria o en base presunta; en este aspecto la ley establece los aspectos a considerar para el cálculo.
- ✓ Medios de extinción del tributo:
 - ❖ Pago
 - ❖ Compensación
 - ❖ Confusión: El sujeto activo queda posicionado en la situación de deudor
 - ❖ Remisión
 - ❖ Prescripción (de 5 años y 10 años en los casos de defraudación)
 - ❖ Exoneración: La ley exime del pago
- ✓ Infracciones y sanciones:
 - ❖ Mora: sancionada con multa
 - ❖ Contravención: Violación a las leyes o reglamentos, realización de actos tendientes a obstaculizar la determinación y fiscalización. Se sanciona con multa.
 - ❖ Defraudación: Acto ilícito realizado con el fin de obtener un enriquecimiento indebido a costa de perjudicar al Estado. Se castiga con multa o prisión.
 - ❖ Omisión de pago: Se pena con multa
 - ❖ Instigación pública a no pagar tributos: Multa o prisión.

La legislación de Uruguay es muy similar a la Argentina y no presenta mayores diferencias, solo se destaca que en ella aparecen más medios con los que es posible cancelar las obligaciones tributarias. Además de no nombrar los recursos para que el responsable interponga sus reclamos ante la Administración.

Bolivia

- ✓ Sujeto Activo: El Estado, las actividades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación y ejecución son ejercidas por la Administración Tributaria.
- ✓ Sujeto Pasivo:
 - ❖ Contribuyente: Sujeto respecto del que se verifica el hecho imponible y puede ser: persona natural o jurídica, o unidades económicas de sucesiones.
 - ❖ Sustituto: Agentes de retención y de percepción.
 - ❖ Deudores Solidarios: Aquellos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador; o aquellos casos establecidos por la ley.
 - ❖ Terceros Responsables: Por Administración de Patrimonio Ajeno; por Representación; Responsables Subsidiarios.
- ✓ Determinación impositiva: Se realiza sobre base cierta en la generalidad de los casos y excepcionalmente en las situaciones establecidas por esta ley se puede hacer sobre base presunta.
- ✓ Forma de extinción:
 - ❖ Pago íntegro.
 - ❖ Compensación.
 - ❖ Confusión.
 - ❖ Condonación.
 - ❖ Prescripción de 4 años que puede extenderse a 7 cuando el sujeto pasivo no sea inscripto.
- ✓ Formas de determinación tributaria:
 - ❖ Por el sujeto pasivo o tercero responsable.
 - ❖ Por la Administración Tributaria, de oficio.
 - ❖ Mixta, cuando el sujeto pasivo proporcione la información necesaria para que la Administración Tributaria determine el tributo.
- ✓ En cuanto al proceso de verificación y fiscalización por parte de la Administración Tributaria al igual que en la Ley N°11.683, especifica las tareas a realizar, información a recabar y la operatoria que realiza este ente es similar a la que realiza AFIP.
- ✓ Acción de repetición: Es aquella que puede utilizar el sujeto pasivo para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso.
- ✓ Recursos Administrativos:

- ❖ Recurso de Alzada: Puede interponerse por 20 días improrrogables en los siguientes casos:
 1. Resoluciones determinativas.
 2. Resoluciones sancionatorias.
 3. Resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución.
 4. Resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto.
- ❖ Recurso jerárquico: Se interpone luego del recurso de alzada, también en un plazo de 20 días improrrogables.
- ✓ Ilícitos tributarios y sanciones:
 - ❖ Incumplimiento de deberes formales: Multa.
 - ❖ Omisión de inscripción en los registros tributarios: Multa y clausura.
 - ❖ No emisión de facturas: Clausura de 6 a 48 días.
 - ❖ Omisión de pago: Multa del 100% del monto calculado para la deuda tributaria.
 - ❖ Defraudación tributaria: Pena de 3 a 6 años y multa del 100% de la deuda tributaria.
 - ❖ Defraudación aduanera: Pena de 3 a 6 años y multa del 100% de la deuda tributaria.
 - ❖ Instigación pública a no pagar tributos: Pena de 3 a 6 años y multa.
 - ❖ Violación de precintos y otros controles tributarios: Pena de 3 a 5 años y multa.
 - ❖ Contrabando: Pena de 3 a 6 años, comiso de mercadería y medios de transporte, inhabilitación.

Con respecto a esta legislación también es similar a la Argentina en cuanto a los sujetos involucrados, la determinación agrega como forma extra la mixta en la que es un trabajo colaborativo entre el contribuyente y el estado. También amplía los medios de pago para extinguir las obligaciones y en cuanto a las sanciones a imponerse son más gravosas que en la legislación argentina.

Con las actualizaciones de la ley tributaria Bolivia amplió su rama de hechos considerados infractores, distinguiéndolos en contravenciones e ilícitos. Se considera menos estricto que Argentina para poner sus sanciones ya que sólo corresponde privación de la libertad en caso de defraudación. Es decir que puede cometer cualquier delito que solo va a ser castigado mediante multa y clausura mientras no defraude al Fisco.

Asimismo pueden violar los precintos de clausura de un local sin ser juzgado por dicho acto, ya que no se considera como un ilícito a sancionar.

Puede decirse que la legislación tributaria de Bolivia es menos estricta y le da más posibilidades a las personas de cometer actos reprochables o que atenten contra su Administración sin imponer castigo o con uno más moderado que en el caso de Argentina.

Brasil

- ✓ En el desarrollo de la ley se destacan las divisiones territoriales, que con diferente denominación, constituyen los mismos que los de nuestro país: Unión (Nación), Estados (Provincias), Distrito Federal (Capital Federal) y Municipios. Destaca los distintos tributos con que cuenta cada uno y sus facultades para imponerse ante el contribuyente.
- ✓ Al igual que en el resto de los países de la comparativa, el Sujeto Activo está constituido por el Estado o ente público que lo representa.
- ✓ El sujeto pasivo será quien deba abonar la obligación y puede ser:
 - ❖ Contribuyente: Cuando tiene relación personal y directa con el hecho generador.
 - ❖ Responsable: No teniendo la condición de contribuyente se encuentra obligado por la ley.
- ✓ El Crédito Tributario se establece mediante el lanzamiento, denominado como el proceso administrativo tendiente a verificar la ocurrencia del hecho generador, determinar la materia imponible, el sujeto pasivo y calcular el tributo. Es enviado por notificación al contribuyente o responsable y puede ser modificado por éste a través de: impugnación o recurso de oficio.
- ✓ El lanzamiento se realiza sobre la base de la declaración del sujeto pasivo, cuando el mismo le presta a la autoridad administrativa la información necesaria sobre el hecho generador.

Sólo puede ser rectificada por el declarante antes de la notificación del lanzamiento y debe estar comprobado el error que lo justifique. Dicha rectificación es realizada por la autoridad administrativa.
- ✓ Se realiza determinación de oficio cuando: sea establecido por la ley, omisión de declaración del sujeto pasivo, cuando haya sido presentada y no cumpla con las condiciones requeridas ya sea dolosa o culposamente.
- ✓ La extinción del crédito tributario puede darse por:
 - ❖ Pago íntegro: mediante moneda, cheque, vale postal, estampilla, papel sellado o procedimiento mecánico.
 - ❖ Compensación.
 - ❖ Transacción.
 - ❖ Remisión.
 - ❖ Prescripción y decadencia.
 - ❖ Conversión de depósito en renta.
 - ❖ Pago anticipado.
 - ❖ Decisión administrativa o judicial.
- ✓ Los libros obligatorios y comprobantes deben ser guardados hasta la prescripción de la obligación tributaria que generaron.

- ✓ La autoridad administrativa puede citar a distintos entes, sociedades y personas relacionadas a prestar toda la información que tengan en relación a los bienes, negocios o actividades de terceros.
- ✓ En cuanto a las sanciones la legislación tributaria no es muy clara y solo impone multas e intereses ya sea por mora en la presentación o pago, omisión de los mismos y el mayor cargo le corresponde al fraude.

En comparación con la legislación Argentina, la Brasileña es diferente en todos sus aspectos, desde la forma en que se determina el impuesto, los medios de pago para extinguir las obligaciones y la casi nula aparición de ilícitos y sanciones.

Comparativamente Argentina es el país con más impuestos a pagar, ya que se subdivide en tres estratos: Nación, Provincias y Municipios; debido a la diversidad impositiva también es de los países comparados el que posee mayor tasa de defraudación y evasión fiscal en gran parte por la complejidad para interpretar todos los impuestos que posee. Sería recomendable que funcione como otros países de América Latina en los que los impuestos surgen y se cobran a nivel nacional y luego son coparticipados a las provincias y municipios.

De esta manera se evitarían las situaciones de fraude y la fiscalización sería menor y menos costosa, ahorrando en los gastos administrativos y de personal de AFIP y simplificando las obligaciones para los contribuyentes.

Capítulo III: Análisis de Jurisprudencia

a continuación se presentan diferentes casos de jurisprudencia sobre oposición de recursos administrativos interpuestos por los contribuyentes en defensa del accionar del Fisco. Los mismos son analizados intentando detectar en qué casos la Administración abusa de su poder de policía vulnerando los derechos de los contribuyentes y en qué casos al sujeto pasivo le corresponde la sanción por su mal obrar intencional o cuando la herramienta no es usada correctamente.

En el Anexo 2 de este trabajo se encuentran los informes analizados.

Caso 1: Expreso Cantarini S.A. s/ recurso de apelación

En este caso la empresa presenta un recurso de apelación por haberle sido impuesta una multa por parte del Fisco por el hecho de presentar una declaración jurada de Impuesto a las Ganancias inexacta invocando que la misma disminuye de manera intencional el monto a ingresar al Estado.

El Fisco tras el proceso de inspección y fiscalización detecta ciertas deducciones mal tomadas, mejoras no ingresadas al cálculo y exceso de gastos. Al producirse la intimación la organización presenta su rectificativa, pero al verse sancionada igualmente es que opone el presente recurso.

El mismo se lleva delante de forma favorable para el Fisco dado que una de las cuestiones que se debate es que la empresa al corregir su declaración jurada se hace cargo del error cometido. Si tenía la certeza de no haberse equivocado debería haber dejado que la Administración determine de oficio el impuesto y luego presentar el reclamo para tener posibilidad de una respuesta favorable.

Al presentar la rectificativa se allana a lo que determina el Fisco y acepta las correcciones por él observadas y en este caso pierde la oportunidad de obtener un beneficio de su reclamo o exponer su realidad.

Otro tema al que se opone el contribuyente es a la multa aplicada invocando el hecho de que presento su rectificación en tiempo y forma, pero sin tener en cuenta que ese hecho no lo exime de la responsabilidad y la sanción por la falta cometida.

Este reclamo si bien fue presentado correctamente y con la prueba procedente no tiene respuesta satisfactoria debida mayormente a haber presentado la rectificación aceptando el error, por lo tanto si la empresa infringió las reglas para presentar su declaración jurada es correcta la sanción que le fue impuesta. En caso contrario y que el error no fuera tal realizó un mal accionar al corregir su declaración jurada.

En ningún punto y con la información con que se cuenta puede saberse con certeza quien estaba en lo cierto o no, aquí se analiza que a partir de un proceder incorrecto el contribuyente se ve

afectado no contando con posibilidad para su defensa, débese esto a falta de información o de asesoramiento.

Caso 2: Bodegas Chandon S.A. c/ Estado Nacional

En esta situación la empresa demanda al Estado porque el mismo le exige el pago de tributos de manera doble, por un lado a través de una determinación de oficio que no se encuentra firme y es recurrida por el contribuyente, y por el otro, a través de una intimación.

La determinación de oficio realizada por AFIP surge debido a la improcedencia de las compensaciones realizadas por Bodegas Chandon. El contribuyente ante este acto tiene la posibilidad de anteponer un recurso de apelación y en este caso siendo por compensaciones improcedentes, alega que solo le corresponde una intimación a rectificar los montos pero sin imponer sanciones.

Más allá del desarrollo del caso beneficioso para el contribuyente el mismo debe abonar las costas que implica anteponer un recurso administrativo.

Hecho ya resaltado durante el análisis de la ley donde surge que ya sea que el contribuyente estuviera en falta o no siempre debe abonar las costas por el proceso de interposición de recursos, por lo cual no se respeta el derecho de gratuidad en la defensa.

Además en este caso, el Fisco debería hacerse responsable de las costas debido a su obrar incorrecto por imponer sanciones cuando no corresponde según lo estipulado por la Ley 11.683.

Caso 3: Coninsa S.A. s/ apelación Tribunal Fiscal de la Nación

Este procedimiento se desarrolla luego de que el Fisco presente cédulas de notificación de manera incorrecta y la empresa solicite la nulidad de las mismas ya que no fueron presentadas a persona alguna.

La notificación fue dejada en la puerta del establecimiento con la sola firma del agente notificador y la fecha. En estas situaciones lo correcto es dejarla en manos de un responsable de la organización que deberá firmar su recepción y a partir de allí contar los días; en caso de no encontrarse nadie se deja aviso de la visita y se regresa otra vez, a la tercera sin encontrar nadie el funcionario tiene la opción de dejarla la cédula sin recepción.

Además en la notificación no se le informa al contribuyente los recursos administrativos a los que puede acceder para su defensa.

En este caso la respuesta del Tribunal para el sujeto no es favorable y se ve perjudicado primero por no recibir la notificación y poder presentarse en el tiempo apropiado y además por no

presentársele los recursos de defensa. Para poder acceder a esto debe en primera instancia buscar un especialista en el tema que le informe que herramientas tiene para oponer al Fisco y además como en todos los casos debe abonar las costas del procedimiento de apelación.

En situaciones como la descripta es que se denota la superioridad de poder que tiene la Administración Nacional sobre los contribuyentes y las innumerables formas que tiene de rechazar las oposiciones de aquél y no permitir una defensa favorable por parte de aquel.

El Fisco debería propiciar al contribuyente en todos los casos las herramientas para su defensa, reclamo o pedir aclaraciones sobre el tema cuestionado, sería lo correcto debido a que al no ser un especialista el tema el sujeto normalmente no tiene conocimiento de sus opciones.

Caso 4: Microcomp S.A. s/ recurso de apelación

Aquí la empresa interpone el recurso contra el Tribunal Fiscal de la Nación en virtud de la determinación de oficio tanto del Impuesto al Valor Agregado como del Impuesto a las Ganancias.

Las mismas son realizadas por el Fisco luego de surgir en su inspección y fiscalización operaciones realizadas por el contribuyente con comprobantes apócrifos y no encontrarse más prueba que esa de tales operaciones, ya que sus proveedores no pueden ser localizados por los funcionarios no pudiendo ser fiscalizados para comprender la realidad de la situación.

Microcomp es sometida a un allanamiento llevado a cabo por la Administración, lo que se considera un acto de violación de la propiedad privada, pero en muchos casos y ante la falta de cooperación es la única forma en que puede obtener la información necesaria y las pruebas suficientes para determinar si existió el ilícito o no.

Además en este caso la empresa es la única que se ve afectada y la única que asume las consecuencias por el hecho de recibir los comprobantes apócrifos, hecho que también debería recaer en su proveedor ya que es el principal actor del hecho de fraude. Microcomp podría aludir a no tener conocimiento de que tales comprobantes no eran reales. Aquí denota la importancia de que AFIP cuente con un domicilio actualizado de los contribuyentes y comprobada su existencia, ya que en este casos la sociedad tiene la posibilidad de disolverse antes de ser encontrada.

Otro aspecto es el hecho de que los intereses que se le imponen son mayores, lo que se considera abuso de poder por parte del Fisco de imponer mayores intereses en base a su apreciación de que la situación infringe daño en la comunidad y se trata de una falta grave. Ya sea que fuera realidad o no, el aumento de los mismos debe encontrarse estipulado en base a parámetros que puedan ser conocidos y no impuestos subjetivamente.

Podría haber sido tomado como un hecho de defraudación al Fisco pero solo debe asumir intereses más onerosos y la determinación de oficio que surge debido a las diferencias que no fueron ingresadas por existir facturas falsas.

Caso 5: Nobleza Picardo Saic YF c/ Dirección general Impositiva s/ recurso directo de organismo externo

Nobleza Picardo antepone este recurso debido a que el Fisco realiza una determinación de oficio del Impuesto al Valor Agregado presumiendo que la sociedad había prestado servicios en el exterior y no los había declarado.

Aquí el contribuyente debe presentar ante la Administración todos los contratos que posee con empresas del extranjero en los cuales ambas partes se comprometen a ciertas acciones y concesiones. Para ello debe exponer contratos privados para reclamar una presunción de AFIP, debiendo hacer públicas sus políticas como empresa y perdiendo total privacidad de sus negocios frente a sus competidores.

El hecho de la presunción de Fisco es notablemente debatible debido a la falta de fundamento cierto y preciso, que en algunas oportunidades puede ser la única opción existente, pero en otros como el citado perjudica el normal desenvolvimiento de las actividades del sujeto pasivo. Es un acto abusivo de la Administración que debería encontrar otra herramienta para obtener la información requerida o profundizar sus medios de control para evitar llegar a este punto.

En todas las situaciones analizadas ya sea que luego de anteponer el recurso la respuesta sea favorable o no, lo que resalta es la superioridad que presenta el Fisco ante los contribuyentes y que existe una delgada línea entre lo justo y lo abusivo de su actuar. Porque claro está que debe imponer sanciones ante las infracciones de los sujetos pero en muchos casos las faltas no son tales como las considero la Administración y para defenderse el contribuyente debe exponer información privada y asumir los costos sin ser indemnizado en los casos en que la acusación fuera falsa o realizada con pruebas insuficientes.

Conclusión

En el desarrollo del presente trabajo final se lleva a cabo un análisis de la Ley 11.683 de los artículos referentes a la determinación impositiva, ya sea por regla de autodeterminación o determinación de oficio realizada por el Fisco, llevados estos conocimientos al estudio de casos de jurisprudencia sobre el tema y comparación con legislaciones tributarias de otros países es que se pueden determinar los derechos de los contribuyentes que son o pueden ser vulnerados por la superioridad que presenta la Administración frente al mismo.

Por un lado, y creo que uno de los puntos más importantes es el hecho de darle a los funcionarios del Fisco la posibilidad de violar la propiedad privada a través del procedimiento de allanamiento, ya que en este caso el contribuyente pierde total privacidad de su vida y de sus negocios, debido a que debe exponer sus relaciones interempresariales y en muchas situaciones hacerlas públicas perjudicando sus negocios y debilitarse frente a la competencia que puede valerse de ello para sacar ventaja.

Además el abuso de poder que pueden sufrir ante determinaciones de oficio sobre base presunta ya que al no poder obtener datos la Administración puede estimarlos, pero puede suceder que dichos datos no se encuentren porque los mismos no existen en el caso que las operaciones supuestas por el Fisco no sean tales.

Otro de los puntos que vulnera nuestra legislación es la gratuidad en la defensa ya que para presentar cualquier reclamo o recurso el sujeto pasivo debe asumir las costas de iniciar el procedimiento administrativo, además de tener que en ese caso contar con el trabajo de profesionales especializados en el tema para que los asesoren y representen, debido a que en la mayoría de las situaciones no cuentan con los conocimientos suficientes para enfrentar tal situación. Sea que obtenga una respuesta favorable o no, la aplicación de las herramientas que se le permiten utilizar siempre tendrán un costo a asumir que puede perjudicar el normal desarrollo de sus actividades habituales.

Con respecto a la comparación realizada con legislaciones de otros países de Latinoamérica es que se destaca que en Argentina se designan las mayores facultades a sus funcionarios para controlar y fiscalizar la actividad impositiva, así como también cuentan en su legislación con una más detallada y extensa descripción de los ilícitos y sanciones que puede imponer el Fisco, siendo las penas las más gravosas en la zona. Esto puede deberse a que nuestro país es el que cuenta con el mayor índice de fraudes cometidos hacia el Estado en materia impositiva y de evasión.

Sobre el tema de la evasión fiscal y con los estudios realizados se observa que Argentina posee las más altas alícuotas en materia impositiva, con el fundamento de que porque hay mayor evasión los impuestos deben ser mayores, pero claro está que si tales alícuotas se vieran reducidas las infracciones y la necesidad por parte de los contribuyentes de querer pagar lo menos posible se vería reducida. Demostrado esta en los procesos de blanqueo de capitales, de disminución de intereses para afrontar planes de pago que tuvieron respuesta favorable por parte de la población,

a través de estas acciones o de disminuciones en las alícuotas posiblemente aumentaría el nivel de lo recaudado por el Estado en materia tributaria y bajaría el nivel de evasión.

Tanto la ley como la práctica exponen la diversidad y cantidad de ilícitos cometidos por los contribuyentes en materia tributaria, esto se produce debido a que siempre pueden encontrarse formas de cometer infracciones o encontrar puntos grises en la legislación para infringirla, además es una tarea física y económicamente imposible la de controlar todo el tiempo a la totalidad de los contribuyentes.

Otra opción para mejorar esta situación es ofrecer ciertos beneficios fiscales a aquellos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones regularmente y a aquellos que realicen la correspondiente denuncia cuando tengan conocimientos ciertos sobre infracciones cometidas por otros contribuyentes creando una conciencia social por la que cumplir con las obligaciones no sea un peso sino lo que deben hacer como ciudadanos.

Asimismo pueden reverse en la legislación aquellos puntos que permiten que la Administración viole derechos de los contribuyentes para solo ser usados en última instancia y cuando no se cuenten con más herramientas, otro es el caso de ofrecer la gratuidad para la defensa, ya que siendo el caso que sea culpable por el ilícito igualmente se le impondrá la sanción correspondiente, y que tales sanciones sean de público conocimiento para que todas las personas puedan saber a qué se enfrentan si infringen la ley con la debida intención de obtener un beneficio de ello.

Referencias

- Celdeiro C., Gaeda M., Imirizaldu J.. (2012) Procedimiento Tributario – Ley 11.683 – Decreto 618/97. Buenos Aires. Editorial Errepar.
- Laporte C., Parada Rizzo L., Nuñez M. (2013). *Recursos tributarios en el orden nacional*. Tesis de Contador Público Nacional y Perito Partidor. Universidad Nacional de Cuyo. Mendoza.
- Minuche Zambrano E., 2011 El principio de la realidad económica. <https://www.revistajuridicaonline.com>
- Purciarello O. (2013). Recursos de reconsideración, de apelación y de repetición. Recuperado de <https://goo.gl/P1j83k>
- Rambaldi C. (2013). *Aspectos a tener en cuenta en un proceso de armonización tributaria regional y proponer una alternativa de sustitución del impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Tesis de Contador Público.
- Saccone M. (2005) Manual de derecho tributario. Buenos Aires. Editorial La Ley.
- Sanchez M. (2013), *Responsabilidad Penal Tributaria*. Tesis de Abogacia. Universidad Empresarial Siglo21.
- Tarsitano A. (2005). La defensa de los derechos del contribuyente.
- Villegas H. (2001) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires. Editorial De Palma

Bibliografía

- <http://www.economiasimple.net>
- <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/dezembro/receita-federal-participa-de-audiencia-sobre-multas-tributarias-na-camara/audiencia-multas-tributarias.pdf>
- <http://www.vfcabogados.cl/en/delitos-tributarios-caracteristicas/>
- <https://boliviainpuestos.com/nuevo-codigo-penal-boliviano-nuevos-delitos-tributarios/>
- <https://www.ambito.com/argentina-el-pais-que-mas-impuestos-paga-el-mas-complejo-y-los-menos-eficientes-n4022988>
- <http://www.contagro.com>
- <http://www.thomsonreuterslatam.com>
- http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/414/juris_4042.doc
- http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/346/juris_3477.doc
- <http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/juris-5438>
- Brasil: Código Tributario Nacional Y Legislación Correlata Dispositivos Constitucionales LEY N° 5172 DE 25 DE OCTUBRE DE 1966(Publicada en el DOU de 27/10/1966)
 - Carante M. (2015). Los derechos en el marco de la inspección y frente a los requerimientos de información. 17° Simposio sobre Legislación Tributaria. CABA.
 - Celdeiro C., Gaeda M., Imirizaldu J.. (2012) Procedimiento Tributario – Ley 11.683 – Decreto 618/97. Buenos Aires. Editorial Errepar.
 - Chile: Decreto Ley 830 Código Tributario N° 14306 Promulgación: 29/11/1974 Publicación: 06/12/1974 Núm. 830.- Santiago, 27 de diciembre de 1974
 - Código Tributario Boliviano Ley N° 2492 de 2 de Agosto de 2003
 - Franzone M., Lopez F., Martinez A., 2007. Regimen Tributario. Colegio Universitario IES Siglo 21.
 - Laporte C., Parada Rizzo L., Nuñez M. (2013). *Recursos tributarios en el orden nacional*. Tesis de Contador Público Nacional y Perito Partidor. Universidad Nacional de Cuyo. Mendoza.
 - Ley N° 11.683 de Procedimientos Tributarios
 - Minuche Zambrano E., 2011 El principio de la realidad económica. <https://www.revistajuridicaonline.com>
 - Purciarello O. (2013). Recursos de reconsideración, de apelación y de repetición. Recuperado de <https://goo.gl/P1j83k>

- Rambaldi C. (2013). *Aspectos a tener en cuenta en un proceso de armonización tributaria regional y proponer una alternativa de sustitución del impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Tesis de Contador Público.

- Saccone M. (2005) Manual de derecho tributario. Buenos Aires. Editorial La Ley.

- Sanchez M. (2013), *Responsabilidad Penal Tributaria*. Tesis de Abogacia. Universidad Empresarial Siglo21.

- Tarsitano A. (2005). La defensa de los derechos del contribuyente.

- Uruguay: Código Tributario N° 14306 Aprobado/a por: Decreto Ley N° 14.306 de 29/11/1974

- Villegas H. (2001) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires.

Editorial De Palma.

Anexo I

A continuación se transcriben los artículos de la Ley 11.683 más relevantes para el desarrollo del Trabajo Final presentado.

CAPITULO III

DETERMINACION Y PERCEPCION DE IMPUESTOS

Declaración jurada y liquidación administrativa del tributo

ARTICULO 11 — La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.

El PODER EJECUTIVO NACIONAL queda facultado para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales respectivas.

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

ARTICULO 12 — Las liquidaciones de impuestos previstas en el artículo anterior así como las de intereses resarcitorios, actualizaciones y anticipos expedidos por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS mediante sistemas de computación, constituirán títulos suficientes a los efectos de la intimación de pago de los mismos si contienen, además de los otros requisitos y enunciaciones que les fueran propios, la sola impresión del nombre y del cargo del juez administrativo. Esto será igualmente válido tratándose de la multa y del procedimiento indicados en el artículo 38.

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

haga desaparecer dicha responsabilidad.

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

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

Determinación de Oficio

ARTICULO 16 — Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

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

Cuando se trate de liquidaciones efectuadas con arreglo al último párrafo del artículo 11 el responsable podrá manifestar su disconformidad antes del vencimiento general del gravamen; no obstante ello, cuando no se hubiere recibido la liquidación QUINCE (15) días antes del vencimiento, el término para hacer aquella manifestación se extenderá hasta QUINCE (15) días después de recibida.

El rechazo del reclamo autorizará al responsable a interponer los recursos previstos en el artículo 76 en la forma allí establecida.

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

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

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

El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8°.

Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS con arreglo al último párrafo del artículo 11 se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

Cuando los agentes de retención o percepción —habiendo practicado la retención o percepción correspondiente— hubieran presentado declaraciones juradas determinativas o informativas de su

situación frente al gravamen de que se trate o, alternativamente, la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare la retención o percepción practicada a través de los pertinentes certificados, no procederá la aplicación del procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de esta ley, bastando la simple intimación de las sumas reclamadas.

ARTICULO 18 — La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente, y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que ésta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que le proporcionen —a su requerimiento— los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera.

En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género.

A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario que:

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

b) Cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

Artículo ...- Determinación sobre base presunta. El juez administrativo podrá determinar los tributos sobre base presunta cuando se adviertan irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y, en particular, cuando los contribuyentes o responsables:

a) Se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de fiscalización por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

b) No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no

proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias.

c) Incurran en alguna de las siguientes irregularidades:

1. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración de los costos.
2. Registración de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
3. Omisión o alteración del registro de existencias en los inventarios, o registración de existencias a precios distintos de los de costo.
4. Falta de cumplimiento de las obligaciones sobre valoración de inventarios o de los procedimientos de control de inventarios previstos en las normas tributarias.

No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.

Artículo...: La determinación de los gravámenes efectuada por la Administración Federal de Ingresos Públicos en base a lo previsto en el artículo 18 o a los métodos de justificación de precios a que se refiere el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), o en la aplicación de precios de operaciones idénticas o similares realizadas en la República Argentina u otros mecanismos que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, tendrá pleno efecto y se presumirá correcta, cuando se origine en la falta de presentación a requerimiento de declaraciones juradas con el detalle de las transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, así como en la falta de registración fehaciente de dichas operaciones o de los comprobantes respaldatorios de las operaciones.

Sin perjuicio de ello, el contribuyente o responsable tendrá derecho a probar lo contrario. Esta probanza deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales. La probanza que aporte el contribuyente no hará decaer la determinación de la Administración Federal de Ingresos Públicos sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo.

Efectos de la Determinación de Oficio

ARTICULO 19 — Si la determinación de oficio resultara inferior a la realidad, quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones de esta ley.

La determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos:

a) Cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior.

b) Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros).

CAPITULO V

VERIFICACION Y FISCALIZACION

ARTICULO 33 — Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS exigir que éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Podrá también exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de DIEZ (10) años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.

Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deberán llevar registraciones con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deban tributar. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá limitar esta obligación en atención al pequeño tamaño económico y efectuar mayores o menores requerimientos en razón de la índole de la actividad o el servicio y la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros.

Asimismo podrá implementar y reglamentar regímenes de control y/o pagos a cuenta, en la prestación de servicios de industrialización, así como las formas y condiciones del retiro de los bienes de los establecimientos industriales.

Los libros y la documentación a que se refiere el presente artículo deberán permanecer a disposición de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en el domicilio fiscal.

Artículo...: Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El Poder Ejecutivo nacional limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar, la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes.

ARTICULO 34 — Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33.

ARTICULO 35 — La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACION FEDERAL podrá:

a) Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio

de la ADMINISTRACION FEDERAL estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.

b) Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado.

c) Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización.

Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a) o cuando se examinen libros, papeles, etcétera, se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas,, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad.

d) Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento.

Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.

e) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.

f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare que se han configurado dos (2) o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos (2) años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.

g) Autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada Administración Federal de Ingresos Públicos.

Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito.

La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inciso c) precedente y en el artículo 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 y, de corresponder, lo estipulado en el inciso anterior.

h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549.

ARTICULO 36 — Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registraciones mediante sistemas de computación de datos, deberán mantener en condiciones de operatividad en los lugares señalados en el último párrafo del artículo 33, los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de DOS (2) años contados a partir de la fecha de cierre del período fiscal en el cual se hubieran utilizado.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá requerir a los contribuyentes, responsables y terceros:

a) Copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos aludidos, debiendo suministrar la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS los elementos materiales al efecto.

b) Información o documentación relacionada con el equipamiento de computación utilizado y de las aplicaciones implantadas, sobre características técnicas del hardware y software, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero.

Asimismo podrá requerir especificaciones acerca del sistema operativo y los lenguajes y/o utilitarios utilizados, como así también, listados de programas, carpetas de sistemas, diseño de archivos y toda otra documentación o archivo inherentes al proceso de los datos que configuran los sistemas de información.

c) La utilización, por parte del personal fiscalizador del Organismo recaudador, de programas y utilitarios de aplicación en auditoría fiscal que posibiliten la obtención de datos, instalados en el equipamiento informático del contribuyente y que sean necesarios en los procedimientos de control a realizar.

Lo especificado en el presente artículo también será de aplicación a los servicios de computación que realicen tareas para terceros. Esta norma sólo será de aplicación en relación a los sujetos que se encuentren bajo verificación.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS dispondrá los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial a presentar por parte de los responsables o terceros, y la forma y plazos en que deberán cumplimentarse las obligaciones dispuestas en el presente artículo.

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

Toda ampliación de los términos de la orden de intervención deberá reunir los requisitos previstos en el presente artículo.

En los mismos términos, será notificada fehacientemente al contribuyente o responsable, la finalización de la fiscalización.

La Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentará el procedimiento aplicable a las tareas

de verificación y fiscalización que tuvieran origen en el libramiento de la orden de intervención. En el transcurso de la verificación y fiscalización y a instancia de la inspección actuante, los contribuyentes y responsables podrán rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella. En tales casos; no quedarán inhibidas las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para determinar la materia imponible que en definitiva resulte.

CAPITULO VI

INTERESES, ILICITOS Y SANCIONES

Intereses resarcitorios

ARTICULO 37 — La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio.

La tasa de interés y su mecanismo de aplicación serán fijados por la SECRETARIA DE HACIENDA dependiente del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS; el tipo de interés que se fije no podrá exceder del doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina.

Los intereses se devengarán sin perjuicio de la actualización del artículo 129 y de las multas que pudieran corresponder por aplicación de los artículos 39, 45, 46 y 48.

La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta.

En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiese devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo.

En los casos de apelación ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION los intereses de este artículo continuarán devengándose.

Infracciones formales - Sanciones

ARTICULO 38 — Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200), la que se elevará a CUATROCIENTOS PESOS (\$ 400) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el

exterior. Las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71. Si dentro del plazo de QUINCE (15) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los QUINCE (15) días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70 y siguientes, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente.

Artículo...: La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada —sin necesidad de requerimiento previo— con una multa de hasta PESOS CINCO MIL (\$ 5.000), la que se elevará hasta PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

Cuando existiere la obligación de presentar declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS UN MIL QUINIENTOS (\$ 1.500), la que se elevará a PESOS NUEVE MIL (\$ 9.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

En los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones —excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes— celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales,

fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000), la que se elevará a PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

La aplicación de estas multas, se regirá por el procedimiento previsto en los artículos 70 y siguientes.

ARTICULO 39 — Serán sancionadas con multas de PESOS CIENTO CINCUENTA (\$ 150) a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.

En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000):

1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3º de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.
2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.
3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.
4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la

aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Artículo...: Será sancionado con multas de PESOS QUINIENTOS (\$ 500) a PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas —originales o rectificativas— previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la presente ley, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de PESOS DIEZ MILLONES (\$ 10.000.000), que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo.

Clausura

ARTICULO 40 — Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes:

- a) No emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- b) No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las lleven, fueren incompletas o

defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos

c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS cuando estuvieren obligados a hacerlo.

e) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.

f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

g) En el caso de un establecimiento de al menos diez (10) empleados, tengan cincuenta por ciento (50%) o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores.

Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. En ese caso resultará aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el artículo 77 de esta ley

El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los DOS (2) años desde que se detectó la anterior. Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del PODER EJECUTIVO NACIONAL.

Artículo ...: En los supuestos en los que se detecte la tenencia, el traslado o transporte de bienes o mercancías sin cumplir con los recaudos previstos en los incisos c) y e) del artículo 40 de la presente ley, los funcionarios o agentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos deberán convocar inmediatamente a la fuerza de seguridad con jurisdicción en el lugar donde se haya detectado la presunta infracción, quienes deberán instrumentar el procedimiento tendiente a la aplicación de las siguientes medidas preventivas:

a) Interdicción, en cuyo caso se designará como depositario al propietario, transportista, tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho;

b) Secuestro, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona.

En todos los casos, el personal de seguridad convocado, en presencia de DOS (2) testigos hábiles que convoque para el acto, procederá a informar al presunto infractor las previsiones y obligaciones que establecen las leyes civiles y penales para el depositario, debiendo —en su caso— disponer las medidas de depósito y traslado de los bienes secuestrados que resulten necesarias para asegurar una buena conservación, atendiendo a la naturaleza y características de los mismos.

ARTICULO 41 — Los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los CINCO (5) días ni superior a los QUINCE (15) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100.

El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los DOS (2) días.

ARTICULO 43 — Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. No podrá suspenderse el pago de salarios u obligaciones previsionales, sin perjuicio del derecho del principal a disponer de su personal en la forma que autoricen las normas aplicables a la relación de trabajo.

ARTICULO 44 — Quien quebrantare una clausura o violare los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de DIEZ (10) a TREINTA (30) días y con una nueva clausura por el doble de tiempo de aquélla.

Son competentes para la aplicación de tales sanciones los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, con conocimiento del juez que se hallare de turno, procederá a instruir el correspondiente sumario de prevención, el cual, una vez concluido, será elevado de inmediato a dicho juez.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS prestará a los magistrados la mayor colaboración durante la secuela del juicio.

Omisión de impuestos - Sanciones

ARTICULO 45 — Omisión de impuestos. Sanciones. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:

- a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
- b) Actuar como agentes de retención o percepción.
- c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.

Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.

Defraudación - Sanciones

ARTICULO 46 — Defraudación. Sanciones. El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido.

Artículo ...- El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiére, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado.

Artículo ...- El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló.

ARTICULO 47 — Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

- a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.
- b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.
- d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
- e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.
- f) No se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos.

ARTICULO 48 — Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.
Disposiciones comunes, eximición y reducción de sanciones

ARTICULO 49 — Si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional.

Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de

intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.

Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de corrersele las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal.

Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones.

En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, fuese consentida por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.

El presente artículo no resultará de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa.

ARTICULO 50 — Si en la primera oportunidad de defensa en la sustanciación de un sumario por infracción al artículo 39 o en la audiencia que marca el artículo 41, el titular o representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal.

Artículo ...- Reiteración de infracciones. Reincidencia. Se considerará que existe reiteración de infracciones cuando se cometa más de una infracción de la misma naturaleza, sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión.

Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso.

Artículo ...- Error excusable. Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso

—por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

Artículo ...- Graduación de sanciones. Atenuantes y agravantes. En la graduación de las sanciones regidas por esta ley, se considerarán como atenuantes, entre otros, los siguientes:

- a) La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo.
- b) La adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.
- c) La buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.
- d) La renuncia al término corrido de la prescripción.

Asimismo, se considerarán como agravantes, entre otros, los siguientes:

- a) La actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia — activa o pasiva— evidenciada durante su desarrollo.
- b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.
- c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.
- d) La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal evidenciada, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la índole de la actividad o explotación.
- e) El ocultamiento de mercaderías o la falsedad de los inventarios.
- f) Las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales.

CAPITULO II

DE LAS ACCIONES Y RECURSOS

Del Recurso de Apelación por Determinación de Impuestos,
Quebrantos y Aplicación de Multas

ARTICULO 165 — Serán apelables ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o impongan sanción, cuando las obligaciones de pago excedan la suma que al efecto establece el artículo 159. Si la determinación tributaria y la imposición de sanción se decidieran conjuntamente, la resolución íntegra podrá apelarse cuando ambos conceptos en conjunto superen el importe mínimo previsto en

el párrafo anterior, sin perjuicio de que el interesado pueda recurrir sólo por uno de esos conceptos pero siempre que éste supere dicho importe mínimo.

Asimismo, serán apelables los ajustes de quebrantos impositivos que excedan el respectivo importe consignado en el citado artículo 159.

ARTICULO 166 — El recurso se interpondrá por escrito ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, dentro de los QUINCE (15) días de notificada la resolución administrativa. Tal circunstancia deberá ser comunicada por el recurrente a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA o a la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en su caso, dentro del mismo plazo y bajo apercibimiento de lo dispuesto en el artículo 39.

En el recurso el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho. Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 164 y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa.

Los requisitos de forma y condiciones a que deberán ajustarse los actos precitados serán establecidos en el reglamento del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

ARTICULO 167 — La interposición del recurso no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada.

Si se interpusiere el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra los actos enumerados en el artículo 76 de esta ley respecto de los cuales es manifiestamente improcedente, no se suspenderán los efectos de dichos actos.

Intereses

ARTICULO 168 — Cuando el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION encontrare que la apelación es evidentemente maliciosa, podrá disponer que sin perjuicio del interés del artículo 37 se liquide otro igual hasta el momento del fallo, que podrá aumentar en un ciento por ciento (100%).

Traslado del Recurso

ARTICULO 169 — Dentro de los diez (10) días de recibido el expediente en la vocalía, se dará traslado del recurso a la apelada por treinta (30) días para que lo conteste, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba. El plazo de treinta (30) días establecido en el párrafo anterior sólo será prorrogable por conformidad de partes manifestada por escrito al Tribunal dentro de ese plazo y por un término no mayor a treinta (30) días.

Excepciones

ARTICULO 171 — Dentro de los cinco (5) días de producida la contestación de la Dirección General Impositiva o de la Dirección General de Aduanas, en su caso, el vocal dará traslado al apelante por el término de diez (10) días de las excepciones que aquélla hubiera opuesto para que las conteste y ofrezca la prueba.

Las excepciones que podrán oponer las partes como de previo y especial pronunciamiento son las siguientes:

- a) Incompetencia.
- b) Falta de personería.
- c) Falta de legitimación en el recurrente o la apelada.
- d) Litispendencia.
- e) Cosa juzgada.
- f) Defecto legal.
- g) Prescripción.
- h) Nulidad.

Las excepciones que no fueren de previo y especial pronunciamiento se resolverán con el fondo de la causa. La resolución que así lo disponga será inapelable.

El Vocal deberá resolver dentro de los DIEZ (10) días sobre la admisibilidad de las excepciones que se hubieran opuesto, ordenando la producción de las pruebas que se hubieran ofrecido, en su caso. Producidas aquéllas, el Vocal interviniente elevará los autos a la Sala.

Apertura a Prueba

ARTICULO 173 — Audiencia preliminar de prueba. Si no se hubiesen planteado excepciones o una vez que éstas hayan sido tramitadas o que se haya resuelto su tratamiento con el fondo, subsistiendo hechos controvertidos, el vocal, dentro de los diez (10) días, citará a las partes a una audiencia. Sobre esta resolución podrá plantearse recurso de reposición. En tal acto recibirá las manifestaciones de las partes con referencia a los hechos controvertidos y a la prueba propuesta. El vocal podrá interrogar a las partes acerca de los hechos y de la pertinencia y viabilidad de la prueba. Oídas las partes, fijará los hechos articulados que sean conducentes a la decisión de la controversia y dispondrá la apertura a prueba o que la causa sea resuelta como de puro derecho.

Si alguna de las partes se opusiere a la apertura a prueba, el vocal resolverá lo que sea procedente luego de escuchar a la contraparte. Si todas las partes manifestaren que no tienen ninguna prueba a producir, o que ésta consiste únicamente en las constancias del expediente o en la documental ya agregada y no cuestionada, la

causa quedará conclusa para definitiva.

Si el vocal decidiera en el acto de la audiencia que la cuestión debe ser resuelta como de puro derecho, elevará los autos a la sala dentro de los diez (10) días. Sobre la apertura a prueba o la declaración de puro derecho podrá plantearse recurso de reposición.

Artículo ...- Apertura a prueba. Si hubiese prueba a producir, el vocal resolverá dentro de los diez (10) días sobre la pertinencia y la admisibilidad de las pruebas, fijando un término que no podrá exceder de sesenta (60) días para su producción.

A pedido de cualesquiera de las partes, el vocal podrá ampliar dicho término por otro período que no podrá exceder de treinta (30) días.

Mediando acuerdo de partes la ampliación no podrá exceder del término de cuarenta y cinco (45) días.

Alegato - Vista de la Causa

ARTICULO 176 — Vencido el término de prueba o diligenciadas las medidas para mejor proveer que hubiere ordenado o transcurridos ciento ochenta (180) días del auto que las ordena — prorrogables por una sola vez por igual plazo— el vocal instructor, dentro de los diez (10) días, declarará su clausura y elevará, dentro de los cinco (5) días, los autos a la sala, la que dentro de los cinco (5) días los pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, por el término de diez (10) días o bien —cuando por auto fundado entienda necesario un debate más amplio— convocará a audiencia para la vista de la causa. Dicha audiencia deberá realizarse dentro de los veinte (20) días de la elevatoria de la causa a la sala y sólo podrá suspenderse —por única vez— por causa del Tribunal Fiscal de la Nación, que deberá fijar una nueva fecha de audiencia para dentro de los treinta (30) días posteriores a la primera.

Medidas para Mejor Proveer

ARTICULO 177 — Hasta el momento de dictar sentencia podrá el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION disponer las medidas para mejor proveer que estime oportunas, incluso medidas periciales por intermedio de funcionarios que le proporcionarán la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o aquellos organismos nacionales competentes en la materia de que se trate. Tales funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

En estos casos, el término para dictar sentencia se ampliará en TREINTA (30) días.

Si se hubiere convocado audiencia para la vista de la causa concurrirán las partes o sus representantes, los peritos que hubieren dictaminado y los testigos citados por el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

La audiencia se celebrará con la parte que concurra y se desarrollará en la forma y orden que disponga el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, el que requerirá las declaraciones o explicaciones que estime pertinentes, sin sujeción a formalidad alguna, con tal que versaren sobre la materia en litigio. En el mismo acto las partes o sus representantes alegarán oralmente sobre la prueba producida y expondrán las razones de derecho.

Acciones de Repetición

ARTICULO 178 — Cuando el contribuyente -en el caso de pago espontáneo-, ejerciendo la opción que le acuerda el artículo 81, interpusiera apelación contra la resolución administrativa recaída en el reclamo de repetición, lo hará ante el TRIBUNAL FISCAL en la forma y condiciones establecidas para las demás apelaciones, a cuyo procedimiento aquélla quedará sometida. Si la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no evacua en término el traslado previsto en el artículo 169, será de aplicación el artículo 170. El mismo procedimiento regirá para la demanda directa ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, pero el término para contestarla será de sesenta (60) días. Con la contestación de la apelación o la demanda, el representante fiscal deberá acompañar la certificación de la ADMINISTRACION FEDERAL sobre los pagos que se repiten.

ARTICULO 179 — En los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo.

ARTICULO 180 — En el caso de que un contribuyente no hubiere interpuesto recurso alguno contra la resolución que determinó el tributo y aplicó multa, podrá comprender en la demanda de repetición que deduzca por el gravamen, la multa consentida, pero tan sólo en la parte proporcional al tributo cuya repetición se persigue.

ARTICULO 181 — Transcurrido el plazo previsto en el artículo 81, primer párrafo, sin que se dicte resolución administrativa, el interesado podrá interponer recurso ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION para que éste se avoque al conocimiento del asunto, en cuyo caso se seguirá el procedimiento establecido para la apelación; ello sin perjuicio del derecho de optar por la demanda ante la Justicia Nacional, de acuerdo con lo previsto en el artículo 82, inciso c).

Recurso de Amparo

ARTICULO 182 — La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá ocurrir ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION mediante recurso de amparo de sus derechos.

El recurrente deberá previamente haber interpuesto pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de QUINCE (15) días sin que se hubiere resuelto su trámite.

ARTICULO 183 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, si lo juzgare procedente en atención a la naturaleza del caso, requerirá del funcionario a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que dentro de breve plazo informe sobre la causa de la demora imputada y forma de hacerla cesar. Contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo, podrá el TRIBUNAL FISCAL resolver lo que corresponda para garantizar el ejercicio del derecho del afectado, ordenando en su caso la realización del trámite administrativo o liberando de él al particular mediante el requerimiento de la garantía que estime suficiente.

El Vocal Instructor deberá sustanciar los trámites previstos en la primera parte del presente artículo dentro de los TRES (3) días de recibidos los autos, debiendo el Secretario dejar constancia de su recepción y dando cuenta inmediata a aquél.

Cumplimentados los mismos, elevará inmediatamente los autos a la Sala, la que procederá al dictado de las medidas para mejor proveer que estime oportunas dentro de las cuarenta y ocho (48) horas de la elevatoria, que se notificará a las partes.

Las resoluciones sobre la cuestión serán dictadas prescindiendo del llamamiento de autos y dentro de los CINCO (5) días de haber sido elevados los autos por el Vocal Instructor o de que la causa haya quedado en estado, en su caso.

Anexo 2

Procedimiento tributario. Multas. Ley 11.683, arts. 45 y 49. Presentación de DD.JJ. rectificadas. Expreso Cantarini S.A. s/recurso de apelación – impuesto a las ganancias, T.F.N., Sala D, 28/4/08.

En Buenos Aires, a los 28 días del mes de abril del año 2008, se reúnen los miembros de la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. María Isabel Sirito (vocal titular de la vocalía de la 11ª Nominación) y Sergio Pedro Brodsky (vocal titular de la vocalía de la 12ª Nominación) para resolver en el Expte. 27.793-I, caratulado: “Expreso Cantarini S.A. s/recurso de apelación – impuesto a las ganancias”.

Opone excepción de nulidad prevista en el art. 171, inc. h) de la ley de rito, por resultarle imposible determinar qué hechos dieron lugar a la sanción, siendo que la única infracción es la presentación de una declaración que modifica a la anterior, por lo que la resolución es nula de nulidad absoluta e insanable por carecer de causa y por cuanto el sumario fue instruido sin cumplimentar con lo establecido por los arts. 70 y siguientes de la mencionada ley. Por los argumentos que expone pide que se haga lugar a la defensa planteada, con costas.

No obstante la nulidad impetrada, formula los agravios referidos a la sanción impuesta entendiendo que el problema que ha dado origen al presente sumario tiene que ver con diversas diferencias de criterio con el Fisco tomadas de las declaraciones originales efectuadas, sosteniendo que dichas discrepancias no fueron tales ya que adecuó sus declaraciones a la voluntad de los inspectores.

en las actuaciones con referencia a los períodos mencionados, señalando que toda presentación anterior a dicha vista, es de carácter voluntaria y espontánea en virtud de no existir determinación cierta, invocando en su defensa las disposiciones de la Inst. Gral. 19/92 y el error excusable.

Ofrece prueba informativa y pericial contable y por los argumentos que desarrolla pide que se revoque el acto recurrido y se deje sin efecto la sanción aplicada, con costas y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 29/41 vta. el Fisco nacional contesta el traslado conferido. Respecto de la nulidad opuesta afirma que la imputación infraccional se encuentra detallada tanto en el inicio del sumario como en la resolución en crisis, donde se expone la causa y motivación que llevan al dictado de la sanción en crisis y remarca que la conducta negligente se encuentra perfectamente tipificada en los términos del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) detectada de los ajustes propuestos por la inspección y que fueron reconocidos por la actora mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas.

Sostiene que el acto apelado cumple con lo normado por el art. 7 de la Ley 19.549, no dándose ningún supuesto de nulidad y concluye que la resolución fue dictada ponderando que las declaraciones originales eran inexactas omitiendo declarar el gravamen en su justa medida, peticionando por ello que se rechace dicha excepción, con costas.

Expresa que era obligación de la actora presentar las declaraciones juradas conforme a la realidad de las operaciones, cuya responsabilidad subsiste aún cuando presente las rectificativas a instancias de la inspección y destaca que la recurrente violentó la teoría de los actos propios, puesto que el argumento esbozado sobre la relación costo-beneficio no es admisible ya que, de estar disconforme con el ajuste efectuado, debió proseguir con el procedimiento de determinación de oficio a fin de discutir la procedencia del impuesto.

Asimismo, niega la voluntariedad de la presentación de las declaraciones rectificativas indicando que éstas fueron presentadas durante la inspección y a instancias de la misma, exponiendo que por tal motivo no resulta aplicable al caso la Instr. Gral. 19/92. Niega que la sanción del art. 45 procede sólo cuando se arriba al procedimiento de determinación de impuestos, ya que la comisión de dicha infracción se produce al momento de presentar las declaraciones juradas originales omitiendo el impuesto debido.

Asimismo, del cotejo de las actuaciones administrativas surge que el accionar del Fisco nacional, encuadra en el procedimiento reglado por los arts. 70 y siguientes de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), cumpliendo por lo tanto con cada uno de los pasos o fases que integran el mismo, sin que se advierta en qué medida se ha visto menoscabado en su derecho de defensa, puesto que en oportunidad de correrse la vista del sumario pudo formular su descargo en tiempo y forma, habiendo tenido a su disposición la totalidad de las actuaciones.

Que la nulidad importa la privación de efecto de los actos que adolecen de algún vicio y por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin al que se hallan destinados, sin que pueda advertirse en este estadio procesal dicha situación, como tampoco se advierte en qué medida se encuentra violado o cercenado el derecho de defensa de la actora, toda vez que ha quedado evidenciado que la misma tuvo a su disposición la totalidad de las actuaciones, habiendo tomado vista de ellas y pudo de ese modo formular su descargo (act. adm., fs. 42/48 vta.).

Lo dicho lleva a concluir que la adopción de una decisión contraria a la que aquí se propicia, implicaría la admisión de la nulidad por la nulidad misma, cuando tanto la doctrina como la jurisprudencia exigen para su configuración la existencia de un efectivo perjuicio, el que como ha quedado antes expresado no se vislumbra en el supuesto bajo análisis.

V. Que la sanción recurrida se origina en el sumario DVRJDE/45/10211/2006 a raíz de la verificación iniciada al contribuyente con fecha 20 de agosto de 2004 y finalizada el 18 de abril de 2006. Que en el informe final de inspección se detalla que durante la fiscalización se impugnaron diversas deducciones de gastos correspondientes a mejoras hechas sobre inmuebles que debían estar activadas, diferencias de cambio sin documentación de respaldo, honorarios deducidos en exceso, gastos en el exterior acreditadas con facturas cuyos datos no coincidían con los de la firma inspeccionada y pago de fletes en exceso por sobrefacturación a Fletes Internacionales Rodoviaria TCB y una vez que el contribuyente fue puesto en conocimiento de estas observaciones con fecha 17/4/06 conformó el ajuste presentando las declaraciones rectificativas e incluyó los importes adeudados en un plan de pagos (ver act. adm., fs. 9/19 y 36/37).

La recurrente invoca en su favor la falta de elemento subjetivo, pero la ausencia de culpa debe ser probada toda vez que haber incurrido en un error de hecho o de derecho es causal de absolución si el mismo es excusable. Al respecto cabe destacar que de los presentes autos no surge elemento alguno que permita acreditar la falta de culpa que invoca la actora y si bien en su escrito recursivo ofreció prueba informativa, lo cierto es que la misma no fue admitida por obrar en las actuaciones administrativas los mismos datos que pretendía obtenerse con la misma.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que la rectificación voluntaria que en la especie se ha operado se concretó a raíz, con motivo de y durante la actuación fiscalizadora, por lo que no puede ahora la recurrente alterar las consecuencias de sus propios actos, ya que la conformidad dada

supone el claro reconocimiento de que las declaraciones juradas originales presentadas no se ajustaban a la realidad.

Que por todo lo expuesto y habida cuenta que las razones invocadas por la actora no resultan relevantes a los fines de eximirla de sanción, máxime que en el escrito recursivo expresamente se señala que aceptó la pretensión fiscal “con base en la merituación de la relación costo–beneficio”, por considerar que le era más provechoso (y económicamente favorable) ajustar sus declaraciones a lo expuesto por la inspección” (sic quinto párrafo de f. 13 de autos), corresponde sin más confirmar la multa aplicada en la resolución recurrida, con costas.

SE RESUELVE:

1. Rechazar la defensa de nulidad articulada por la recurrente, con costas.
2. Confirmar la multa aplicada en la resolución recurrida, con costas.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala D por encontrarse vacante la vocalía de la 10ª Nominación (conf. art. 184 de la Ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modificaciones–).

Regístrese, notifíquese oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Procedimiento tributario. Determinación de impuestos. Intimación de pago. Cómputo de conceptos o importes improcedentes. Bodegas Chandon S.A. c/Estado nacional – A.F.I.P. – D.G.I., C.N.C.A., Sala III, 7/3/07.

I. La parte actora interpuso una acción de amparo contra la Administración Federal de Ingresos Públicos –A.F.I.P.– a fin de que se declare la ilegitimidad de la conducta de dicho organismo en cuanto le ha reclamado, a través de la intimación de pago notificada el 23/11/06, una supuesta deuda impositiva que habría sido determinada de oficio y requerida por la Res. D.V. D.E.O.B. 37/06.

En síntesis, adujo que la pretensión fiscal es ilegítima y arbitraria, pues exige el cobro de la deuda por dos vías: por un lado, a través de la determinación de oficio que aún no se encuentra

firme ni tiene fuerza ejecutoria; por otro, mediante la intimación que, haciendo caso omiso de que aquella se encontraba recurrida, requirió su cancelación en el término de cinco días bajo apercibimiento de proceder por la vía judicial –art. 92 de la Ley de Procedimiento Tributario–.

III. A fs. 47/53 la demandada A.F.I.P. – D.G.I. apeló la medida cautelar acordada y fundó su recurso alegando, en síntesis, que: a) en la Res. D.V. D.E.O.B. 37/06 la D.G.I. determine el impuesto a las ganancias en cabeza de la actora por los períodos fiscales 2001 al 2003; b) de este modo se determinó la inexistencia de saldo a su favor en relación a dichos conceptos; c) Bodegas Chandon S.A. había utilizado los saldos positivos para compensar otras obligaciones tributarias; d) habiendo sido declarados improcedentes los saldos a favor, la D.G.I. intimó al pago de los tributos compensados con aquellos; e) debe distinguirse la determinación de oficio, por un lado, y la denegatoria de compensación por otro; f) conforme el plenario del Tribunal Fiscal recaído la causa “Banco Roela” del 5/7/89, se aclaró que el art. 21 –hoy art. 14– de la Ley 11.683, al disponer que “... no procederá para su impugnación (respecto a las compensaciones) el procedimiento normado en el art. 23 y siguientes de la Ley ...”, indica que no hay una conducta posible para el organismo recaudador que la intimación directa; g) es principio general que la compensación no sería oponible al Fisco nacional; h) no hay norma que señale que debe estar firme la determinación del oficio para ejecutar la deuda que se pretende compensar con saldos impugnados en aquella; i) las apelaciones de las determinaciones de oficio ante el T.F.N. suspenden el cobro de los impuestos recurridos, pero no así la de otros impuestos; j) en síntesis: las compensaciones que no fueron aceptadas no necesitan de determinación de oficio para fijar el pago de lo adeudado; k) no se demostró un perjuicio irreparable para la actora; l) la medida acordada se confunde con el fondo de la cuestión debatida; ll) por último, la contracautela resulta insuficiente.

V. En primer término, cabe señalar que la A.F.I.P. – D.G.I. dispuso, mediante la Res. D.V. D.E.O.B. 37/06 –noviembre del 2006–, impugnar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003 correspondientes a la actora. Por ello, se determinó de oficio el resultado neto final en dicho impuesto, que se fijó: en el año 2001 en la suma de pesos treinta y cinco millones seiscientos cuarenta y cuatro mil setecientos veintiocho con treinta y dos centavos (\$ 35.644.728,32); en el 2002, en la suma de pesos treinta y ocho millones cuatrocientos cincuenta y cuatro mil trescientos cuarenta y uno con noventa y cuatro centavos (\$

38.454.341,94); en el 2003, en la suma de pesos veinticuatro millones ciento tres mil trescientos sesenta y nueve con setenta y tres centavos (\$ 24.103.369,73).

VII. En virtud de ello, corresponde remitirse a la norma de aplicación directa, esto es la Ley 11.683, que en su art. 14 dispone: “cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la A.F.I.P. se cancele o se difiera impropriamente (certificados de la cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los arts. 16 y siguientes de esta ley, sino que bastara la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada”.

Asimismo, en el art. 76 de la norma se establece que: “contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el art. 81, los infractores o responsables podrán interponer –a su opción– dentro de los quince días de notificados ... a) recurso de reconsideración ..., y b) recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal ...”.

En dicha norma se prevé que las solicitudes de compensación sólo producirán efectos a partir de la fecha en que se verifique el cumplimiento total de dichos requisitos (art. 8 “in fine”). Por consiguiente, sin perjuicio del debate suscitado a partir de la impugnación de la Res. D.V. D.E.O.B. 37/06 no se observa una ilegitimidad o arbitrariedad manifiesta respecto a la intimación por parte de la A.F.I.P. de aquellos tributos que la actora pretendía compensar como resultado de los saldos a favor de sus declaraciones juradas.

La alegación de la actora en relación a que la improcedencia de las compensaciones sólo podía dilucidarse, y por ende tomarse exigible, al resolver el recurso interpuesto contra la Res. D.V. D.E.O.B. 37/06, no resulta admisible. Esto es así, por cuanto el art. 27 de la Ley 11.683 contempla que: “el importe del impuesto que deben abonar los responsables será el que resulte de deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, las cantidades pagadas a cuenta del mismo, las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la declaración jurada y los saldos favorables ya acreditados por la A.F.I.P. o que el propio

responsable hubiera consignado en declaraciones juradas anteriores, en cuanto éstas no hayan sido impugnadas”.

Por consiguiente, corresponde mantener el alcance de la medida cautelar solicitada oportunamente en relación a este punto y ordenar a la demandada que se abstenga de hacer efectiva la intimación en concepto de impuesto a las ganancias, período 2003/2000, por el monto que exceda la cantidad de pesos tres millones trescientos once mil cuatrocientos once con sesenta y ocho centavos (\$ 3.311.411,68).

Por las razones expuestas, corresponde hacer lugar al recurso de la demandada de fs. 47/53 y, en consecuencia, dejar sin efecto en lo principal la medida cautelar dispuesta a fs. 37/39, la cual se mantiene con los alcances indicados en el Considerando X, último párrafo. Costas por su orden en ambas instancias en atención a la complejidad del tema debatido y sus dificultades interpretativas (art. 68, segunda parte del C.P.C.C.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Jorge Esteban Argentó; Carlos Manuel Grecco; Sergio Gustavo Fernández y Susana M. Mellid (secretaria de Cámara).

Coninsa SA s/apelación. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A. 10/08/2015.

En Buenos Aires, a los 10 días del mes de Agosto de 2015, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Segunda Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) e Ignacio J. Buitrago (Vocal Titular de la Primera Nominación) a fin de resolver la causa: "CONINSA S.A. s/ Apelación" Expte. N° 40.999-I.

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 13/21 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 194/14 (DV MRR2), que luce a fs. 07/10, dictada el 29.08.14, a través de la cual se determinó de oficio la materia imponible en el impuesto al valor agregado, períodos fiscales noviembre de 2007 a abril de 2010; en la misma se calcularon los intereses resarcitorios de acuerdo a lo previsto en el artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) y, en materia sancionatoria, se aplicaron sendas multas por los

períodos fiscales agosto y octubre de 2008, en los términos de los artículos 45 y 46 de la ley de rito.

Que la recurrente plantea como cuestión previa la nulidad de la notificación de la determinación de oficio dictada por el Organismo Fiscal con fecha 04 de septiembre 2014, manifestando que tomó conocimiento de la misma el día 14 de octubre de 2014, fecha en que tomó vista de las actuaciones administrativas, y que bajo dichas circunstancias se vio impedida de interponer el recurso de apelación bajo los términos y tiempos legales correspondientes.

Expresa que el artículo 100, inciso e), de la ley 11683, claramente refiere que los "empleados" y no un "empleado" debe dar cuenta de la notificación y su resultado, y que por disposición expresa del mentado inciso, que remite al C.P.C.C.N., los actuantes deben imperativamente entregar al contribuyente en su domicilio real la notificación y la copia que a ella se anude, y si no se lo encontrare, se le dejará aviso para que espere al día siguiente y si tampoco entonces se le hallare, se le dejará recién ahí la supuesta cédula fijada en la puerta de acceso, extremos éstos que según se desprende de los propios instrumentos de notificación obrantes en las actuaciones en modo alguno han ocurrido, siendo por tal razón nulas las notificaciones que el Organismo pretendió efectuar desatendiendo las normas que rigen dicho proceder, por lo que frente a las directrices legales incumplidas por el Organismo al practicar la notificación supuesta, su nulidad se impone sin más.

Advierte que la supuesta cédula no es tal, dado que lo único que luce como constancia de diligenciamiento es un sello en el cual se consigna la frase "entregado en fecha 04/09/2014 ... " y una firma del notificador Oscar Alberto Durso; resultando evidente y manifiesto que dicha forma no obedece al procedimiento que establece el art. 100, inciso e) , como así también la emisión de una cédula en los términos que expresamente determina el Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación.

Destaca que la situación descripta ha venido a alterar las garantías de debido proceso, defensa en juicio y propiedad que le asisten a su representada, siendo que la ley se preocupa por rodear a los actos procesales de "notificación", de formalidades específicas con la finalidad exclusiva de brindar una adecuada protección al derecho de defensa, por lo que la omisión de estos requisitos legales puede originar su invalidez, como en el caso de autos.

Agrega que el hecho de fijar en la puerta de acceso del domicilio una copia de la resolución dictada no puede ser admitido como acto procesal válido de notificación, si no se cumplió de manera previa el procedimiento establecido al efecto como ser que dejen constancia de tal extremo dos funcionarios del Organismo Fiscal, y si en la primera diligencia no hubieren encontrado al contribuyente debían -y no se ha hecho- volver en días subsiguientes para ahí sí, recién, fijarla en la puerta de acceso en la hipótesis de que el contribuyente esté ausente.

Respecto al planteo de nulidad articulado por la actora, entiende que el mismo no puede prosperar, puesto que en el caso de autos no se vio vulnerada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que es necesario que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión, situación que no se verifica en los presentes, cabiendo concluir que el obrar de su mandante fue ajustado a derecho en todo momento, no vulnerando el derecho de defensa de la apelante ni el debido proceso, por lo que entiende cabe el rechazo de la nulidad planteada, con costas.

Que en este sentido, considero que el procedimiento se llevó a cabo correctamente, observando las previsiones establecidas por el artículo 141 del C.P.C.C., debido a que conforme el sello obrante en el reverso de la cédula de notificación atacada de nulidad (vide fs. 160vta. del cuerpo I.V.A. de los a. a.), el empleado del Organismo Fiscal designado como notificador se constituyó en el domicilio fiscal de la actora, y no encontrando persona alguna dispuesta a recibir copia, procedió a fijarla en la puerta de acceso correspondiente a la misma, en cumplimiento con lo dispuesto en la parte final de la norma citada, por lo que corresponde tener por válida la notificación del acto apelado que le fuera practicada a la recurrente con fecha 04/09/2014. Consecuentemente, el planteo de nulidad articulado por la apelante debe ser rechazado.

V.- Que entrando ahora a analizar la restante cuestión planteada en forma previa, esto es, la excepción de cosa juzgada opuesta por la representación fiscal, se infiere que, al haberse considerado válida la notificación, en principio debería concluirse que le asiste razón al Fisco Nacional por cuanto considera extemporáneo el recurso de apelación aquí recurrido.

Sin embargo, del contenido de la Resolución N° 194/2014 (vide fs. 155/157vta. cuerpo I.V.A.), se advierte que no fueron informadas a la recurrente las vías recursivas con las que contaba para impugnar la resolución determinativa, garantizando así el ejercicio de su derecho de defensa y el acceso a la revisión del acto administrativo.

Que esto es así, ya que como surge de su mera lectura, no se hizo referencia a ningún régimen procesal aplicable para el caso de necesidad de recurrir a la Administración o al Poder Judicial a fin de discutir o impugnar la decisión administrativa; es decir, la actora no fue informada de las herramientas procesales recursivas, las cuales debieron haber sido expresamente integradas al contenido de la resolución en crisis.

Siendo que en la presente instancia tanto la determinación de oficio como la sanción impuestas corresponden a decisiones derivadas del ámbito de facultades que la A.F.I.P. tiene para fiscalizar e inspeccionar a los sujetos obligados con la imposición de impuestos nacionales, el procedimiento que corresponde seguir es aquel que contiene la ley de procedimiento tributario. No obstante lo cual, y atendiendo a las particulares circunstancias descritas en cuanto a la omisión incurrida por el Fisco en la Resolución aquí atacada, considero que el régimen establecido por la ley 11.683 en materia de notificaciones debe aplicarse teniendo en cuenta de manera supletoria las pretensiones de la ley 19549, tal como lo prevé el art. 116 de la referida ley procesal tributaria.

En este orden de consideraciones, en el artículo 40 del Reglamento de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, de aplicación supletoria a la Ley 11.683, es donde esta situación se encuentra prevista. Se lee en la parte pertinente de dicho artículo: "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 47, in fine, las notificaciones se diligenciarán dentro de los CINCO (5) días computados a partir del día siguiente al del acto objeto de notificación e indicarán los recursos que se puedan interponer contra dicho acto y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos, o en su caso si el acto agota las instancias administrativas ".

"La omisión o el error en que se pudiese incurrir al efectuar tal indicación, no perjudicará al interesado ni permitirá darle por decaído su derecho. No obstan/e la falta de indicación de los recursos, a partir del día siguiente de la notificación se iniciará el plazo perentorio de SESENTA (60) días para deducir el recurso administrativo que resulte admisible".

Asimismo, entiende la Cámara en dicho fallo que "... tampoco se debe perder de vista, que con las disposiciones formales que rigen en el ámbito del procedimiento ante los organismos administrativos y, en particular, en materia de notificaciones, no se consagra un inútil formalismo sacramental, sino que se busca lograr que el particular tenga conocimiento cierto del acto y quede debidamente informado de las posibilidades de defensa de sus derechos e intereses. Es decir, que no se pueda producir al administrado una situación de inferioridad o dificultad para el ejercicio de

tales derechos"; y que "... la posible vulneración de la garantía de la defensa debe ser evitada, ya sea que el administrado intente hacer valer sus pretensiones ante los organismos en los que se aplica en forma directa el procedimiento dispuesto en la ley 19.549 y sus disposiciones reglamentarias (Adla, XXXII-B, 1752), o ante aquellos en los que está previsto un procedimiento especial que dispone la aplicación supletoria del general en las situaciones no regladas por el primero. "

Ello así, corresponde rechazar la excepción de cosa juzgada interpuesta por el Fisco Nacional.

El Dr. Vicchi dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos formulado por el Dr. Magallón y al Considerando IV de su voto, respecto a que la nulidad planteada debe ser rechazada, con costas.

II.- Que en lo relativo a la excepción de cosa juzgada opuesta por el Fisco Nacional, debe señalarse que conforme surge de la cédula de notificación obrante a fs. 160 de las actuaciones administrativas (Cpo. IVA), la resolución apelada fue notificada a la actora, de acuerdo con el artículo 100, inc. e), de la ley 11.683, el día 4 de septiembre de 2014, habiendo opuesto el recurso de apelación ante este Tribunal con fecha 20 de octubre de 2014 a las 15:04 hs. (ver cargo de fs. 21 vta.).

III.- Que conforme lo establecen los artículos 76 y 166 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modif.) el recurso de apelación se interpondrá ante este Tribunal dentro de los quince días de notificada la resolución administrativa, por lo que dicho plazo venció el día 25 de septiembre de 2014, contando además la recurrente con las dos primeras horas del día siguiente hábil al del vencimiento, en este caso el 26 de septiembre de 2014.

En consecuencia, el recurso presentado el 20 de octubre de 2014 de acuerdo con las disposiciones legales referidas resulta extemporáneo.

SE RESUELVE:

1) Rechazar las excepciones de nulidad y de cosa juzgada opuestas por la actora y por el Fisco Nacional, respectivamente.

2) Las costas se imponen en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y vuelvan los autos a la Vocalía de la Segunda Nominación para la continuación de la causa-

Armando Magallón: Vocal

Juan Carlos Vicchi: Vocal

Ignacio J. Buitrago: Vocal

Microcomp S.A. s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado, T.F.N., Sala C, 27/3/12.

Que a fs. 46/55 y 145/216 la actora interpone recursos de apelación contra la Res. A.F.I.P.-D.G.I. 93/04 y 92/05 (DV RR IDR CEN) dictadas el 27 de diciembre de 2004 y el 24 de noviembre de 2005 por el Sr. jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro, mediante las cuales: a) se determina de oficio con carácter parcial el impuesto al valor agregado – período fiscal noviembre/99– reduciendo el saldo a favor del contribuyente (correspondiente al primer y segundo párrafo del art. 24 de la ley de I.V.A.), dejando a salvo que no se aplica sanción alguna en virtud de que de dicho ajuste no surge impuesto alguno a ingresar a favor del Fisco; y b) se determina de oficio con carácter parcial la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2000 con más los intereses resarcitorios.

Que con el fin de fundamentar dichos recursos, la actora manifiesta en primer lugar que la cuestión de fondo a resolver en cada uno de ellos, se reduce a dilucidar la existencia de las operaciones llevadas a cabo con los proveedores Fedeín S.A. y Quality Market S.A., circunstancia no menor si se tiene en cuenta que de la misma surge el ajuste practicado en el impuesto al valor agregado, reduciendo el saldo a favor del contribuyente por impugnación del crédito fiscal y en el impuesto a las ganancias por impugnación del gasto que representaban dichas operaciones.

Se agravia del criterio utilizado por el organismo recaudador para practicar sendos ajustes, en particular, sobre la falta de aplicación del principio de buena fe en materia tributaria que se traduce, a título de ejemplo, en el escándalo jurídico que importa la contradicción existente en la verificación de los hechos llevados a cabo por inspecciones diferentes. Cita doctrina al respecto. Sostiene que la determinación de oficio carece de fundamento válido toda vez que el juez

administrativo antepone su presunción analógica frente a hechos reales y verificables que brindan indicios más sustentables como ser la existencia de la contraprestación por los servicios prestados, cuya instrumentación se realizó mediante la emisión de un cheque no a la orden emitido por Microcomp S.A y que fueran depositados en la cuenta de la firma Fedeín S.A.

Destaca la improcedencia de la pretensión fiscal cuyo fundamento se basa principalmente en la conducta del proveedor Fedeín S.A. y no en su relación con la recurrente. Manifiesta que el juez administrativo extiende en forma errónea a la recurrente la circunstancia de que si Fedeín S.A. no tuvo capacidad operativa para realizar todas las prestaciones, entonces tampoco la tiene para llevar a cabo la prestación con Microcomp S.A.

Expresa que su parte no sólo no está condenada por el Juzgado como usuario de la factura apócrifa sino que ni siquiera fue citada al respecto, motivo por el cual no comparte lo señalado por el Fisco nacional en relación a que el único objetivo de Fedeín S.A. era emitir facturas apócrifas a terceros usuarios entre los que se encontraba la recurrente.

En relación a la determinación del impuesto a las ganancias, plantea la nulidad de todo lo actuado por considerar de suma gravedad la falta de producción de la prueba ofrecida en sede administrativa como así también el hecho de que no se le notificó el inicio de la fiscalización y su desarrollo no fue realizado en el ámbito de su empresa; además, agrega, no se valoraron los antecedentes de inspecciones anteriores, fundándose la determinación recurrida en hechos de terceros ajenos a su parte.

Afirma que tal proceder, hace surgir una deuda en cabeza de la recurrente de igual magnitud a la que debería haber ingresado su proveedor en su carácter de sujeto tributario independiente y que en el especie, dicha situación importa un enriquecimiento sin causa a favor del Fisco nacional. Muestra su disconformidad con el hecho de que la fiscalización se valió de los elementos secuestrados de la empresa en ocasión del allanamiento que sufrió la misma.

En primer término, señala que las tareas de fiscalización como el procedimiento de determinación de oficio posterior, se ajustaron a derecho y a parámetros de razonabilidad y legalidad, garantizando en todo momento el derecho de defensa del contribuyente. Rechaza la impugnación del acto administrativo intentada por la recurrente, cuyo contenido, a su entender, desarrolla los fundamentos fácticos y jurídicos sobre los cuales se sustenta el criterio fiscal, motivo

por el cual da por reproducidos como parte integrante de la contestación del recurso. Señala que con motivo de la fiscalización practicada, se detectó que el contribuyente computó créditos fiscales en exceso respecto del período fiscal noviembre de 1999 del impuesto al valor agregado, mediante la utilización de documentación vinculada a una operación que, a su criterio, reputa como inexistente, declarando en consecuencia saldos técnicos en exceso a su favor. Sostiene que dicha anomalía se detectó como consecuencia de la compulsión de las registraciones y documentación respaldatoria obtenida en oportunidad de llevar a cabo el allanamiento ordenado por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3 y que la verificación al contribuyente, se efectuó en virtud de lo dispuesto por dicho Juzgado en el sentido de que la determinación de oficio debía limitarse a los usuarios de la documentación falsa cuyos domicilios habían sido allanados.

Entre los hechos que fundamentan el cargo formulado, afirma, procedió a observar el monto facturado por los servicios prestados por la firma Fedeín S.A. habida cuenta que no guardaban relación alguna con los montos habituales de mercado y que la firma emisora de dichas facturas no se la ubicó en el domicilio que figura al pie de las mismas.

Considera que la recurrente no tiene derecho al cómputo del crédito fiscal toda vez que no pudo acreditar fehacientemente la existencia de la operación realizada con la firma Fedeín S.A. como soporte de su pretensión. En lo que respecta a la determinación del impuesto a las ganancias, resalta que de las actuaciones administrativas acompañadas se desprende el cómputo en exceso de la suma de pesos quinientos noventa y cinco mil (\$ 595.000) por la utilización de documentación vinculada a operaciones inexistentes, dejando de ingresar el gravamen en su justa medida.

Que como consecuencia de lo expuesto corresponde rechazar la defensa de nulidad impetrada por la actora en razón de encuadrar el accionar fiscal dentro de las facultades de verificación y fiscalización que la ley le acuerda con el fin de determinar las obligaciones tributarias, con la debida intervención del contribuyente. Que además, y con relación al agravio referido a la falta de producción de la prueba ofrecida en sede administrativa, cabe destacar que la actora tuvo la oportunidad de producir la misma ante esta instancia, razón por la cual corresponde rechazar la nulidad articulada en este sentido.

Que para así proceder, en cuanto a no exhibir elementos materiales tales como informes, indicaciones, sugerencias, dictámenes o cualquier otro elemento de diagnóstico de la situación tributaria de Microcomp S.A., su presidente, Sr. Gustavo Agosto, encuentra fundamento en el

hecho de que “tratándose de un informe estrictamente confidencial, de resguardo de secreto profesional, y fundamentalmente en que se plasma la situación impositiva de la empresa frente precisamente a esa A.F.I.P., su resguardo obviamente no es el de cualquier antecedente” (vide f. 242 contestación a la Vista corrida por el señor juez administrativo del Cuerpo principal II de los antecedentes administrativos).

VII. Que con respecto al agravio de la actora relativo a la tasa de interés aplicada por el ente fiscal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que “resulta justificado que las leyes impositivas contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública, con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas” (conf. Pcia. de Santa Cruz c/YPF, Sentencia del 2/2/93).

Por ello, SE RESUELVE: Confirmar las resoluciones venidas en recurso, con costas. Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados, y archívese. Adriana Adorno; Esteban Juan Urresti; Juan Carlos Vicchi

Determinación de oficio del IVA: “presunta importación de servicios”

Por [Thomson Reuters](#) En 22 enero, 2019 · [Añadir comentario](#) · En [Jurisprudencia](#)

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala III(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaIII)

Fecha: 16/10/2018

Partes: Nobleza Piccardo Saic Y F (TF 33113-I) c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo

Publicado en: La Ley Online

Hechos:

El Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución de AFIP mediante la cual se había determinado de oficio el impuesto al valor agregado. Para ello, sostuvo que el organismo recaudador no acreditó que de los contratos que una empresa había celebrado con varias firmas del

exterior no surgía que hubieran prestado servicios técnicos ni otros servicios diferentes de la cesión para el uso de la propiedad industrial y el suministro de tabaco. Deducido recurso de apelación, la Cámara lo rechazó.

2ª Instancia.- Buenos Aires, octubre 16 de 2018.

Considerando: I. Que a fs. 648/655 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, resolvió revocar la Resolución N° 58/08 (DV DEOB), dictada el 22/12/2008 (fs. 13/66) por la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de la AFIP-DGI, mediante la cual se determinó de oficio la materia imponible en el impuesto al valor agregado —en adelante IVA— por los períodos fiscales 01/03 a 12/05; con más los intereses resarcitorios y una multa en los términos del artículo 45 de la ley de procedimiento tributario, con costas.

Bajo tal premisa, entendió que el organismo recaudador no había logrado acreditar su postura, en torno a la utilización o explotación en la República Argentina de servicios prestados en el exterior, puesto que de la prueba producida no surgía que las empresas licenciantes hubieran prestado servicios técnicos ni otros servicios diferentes de la cesión para el uso de la propiedad industrial y el suministro de tabaco reconstruido para la fabricación de las marcas licenciadas.

A modo de conclusión, afirmó no ha sido probado que durante los períodos cuestionados Nobleza Piccardo SAIC Y F —en adelante “Nobleza”— hubiera recibido asistencia técnica que se tradujese en una importación de servicios.

En dicha labor especificó las principales cláusulas contractuales, las cuales, en sustancia, prevén que las firmas licenciantes cedieron a Nobleza el derecho a la utilización de las marcas descriptas contra el pago de regalías —cuantificadas en un porcentual de las ventas netas—, obligándose la licenciataria a remitir muestras del producto fabricado a la licenciante, a admitir el ingreso a sus instalaciones de personal de esta última para que inspeccionaran los productos y los métodos de fabricación —cuyo costo es a cargo de la licenciante—, y a suministrar información acerca del volumen de ventas, participación en el mercado de los productos fabricados, actividad de la competencia, etc.

También destacó que existen cláusulas de confidencialidad en el uso de la marca; cláusulas que dejan expresamente esclarecido que la titularidad de la marca, la tecnología licenciada, el

paquete comunicacional y todos los derechos intelectuales inherentes a ellos son de propiedad exclusiva de la licenciante.

Destacó que los contratos contienen cláusulas según las cuales la licenciante suministra a la licenciataria servicios técnicos para ser utilizados en relación con la fabricación, acondicionamiento y empaque de los productos.

Por último, en lo que se refiere a las propias expresiones de la firma inspeccionada, destacó el tribunal sentenciante que la firma manifestó que no recibió asesoramiento relacionado con la calidad, mezcla de tabaco, sabor, largo, peso, filtro, boquillas, papel de cigarrillo, etc. de parte de la empresa JTI (a.a., fs. 385/388).

Desde otro ángulo, sostuvo que de la prueba de exhorto producida surgió que las firmas SEITA y JTI (RJ Reynolds Tobacco Company) otorgaron a Nobleza la licencia para el uso de las marcas Parisiennes y Gitanes Blondes en la Argentina, lo cual comprende los derechos de fabricación, venta, comercialización y distribución, “otorgados bajo licencia, propiedad industrial de los mismos bajo la forma de conocimiento técnicos (know how) (marcas, know how, fórmulas secretas para las mezclas y sabores de tabaco), la provisión de componentes para la fabricación de las marcas otorgadas bajo licencia (concretamente, el tabaco reconstruido) y el uso de un paquete de comunicaciones de Seita y JTI” (fs. 654 vta.).

Destacó que, en relación al contrato que Nobleza había suscripto con BAT, en el cual se acordaron “servicios de consultoría, asistencia técnica y provisión de ingeniería de detalle”, le asiste razón a la apelante, “...ya que BAT proporciona ... diversas recomendaciones, capacitación, guías, indicaciones, informes, estudios, derechos de uso de patentes de invención y otras prestaciones aplicadas al proceso productivo y los productos elaborados por la recurrente, pero que las mismas no implican necesariamente la prestación de su servicio de asistencia técnica”. Y agregó “Al respecto cabe destacar que en el caso de BAT ... se dejó sentado que como titular y licenciante de marcas en general y de las Marcas en la Argentina en particular, BAT Brands Inc. exige que los licenciatarios y sublicenciantarios cumplan ciertas normas de calidad para los productos y los materiales de embalaje y publicidad o marketing, que usen o incorporen las Marcas en la Argentina... (fs. 654 vta.).

Afirma que en virtud de los contratos celebrados con las firmas del exterior la contribuyente acordó una “cesión de uso y goce de derechos que implica una concesión de explotación industrial y comercial de los productos, en una zona y por un período determinado, resultando dicha prestación alcanzada por el tributo en virtud de lo dispuesto por el artículo 3° inciso e) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y segundo párrafo del artículo 8° del Decreto Reglamentario de la Ley del tributo siendo efectuada por un sujeto del exterior y cuya utilización efectiva se lleva a cabo en el país, encuadra dentro del objeto del impuesto indicado en el inciso d) del artículo 1° de la ley del tributo” (fs. 662 vta.).

Argumenta que a los fines de la legislación impositiva se entiende por “asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría, a aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea ... mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes ...” (fs. 663 vta. Cita doctrina y jurisprudencia).

Acusa que el fallo apelado cuenta con “ciertas incongruencias” en torno a la firma BAT, por cuanto, si bien el contrato prevé que la firma proporcionaría asistencia técnica — recomendaciones, capacitación, guías, indicaciones, informes, estudios, etc.-, el tribunal concluye, sin ensayar explicación alguna, que ello no implica necesariamente la prestación del servicio de asistencia técnica.

Si la recurrente, en causas como la presente, pretende la revisión por parte de esta Alzada de aspectos fácticos de la sentencia apelada, el recurso debe necesariamente cumplir un requisito de procedencia previo, esto es, demostrar el error en la apreciación de la prueba por parte del tribunal de grado, lo cual, además, debe evidenciar un obrar arbitrario o irrazonable.

Ello sentado, en su memorial de agravios el Fisco Nacional afirma que en el sub judice corresponde apartarse del principio rector consagrado en el mentado artículo 86, en el entendimiento de que el decisorio atacado incurre en errores de magnitud, debiendo en consecuencia admitirse una nueva apreciación de los elementos fácticos obrantes en la causa.

Al respecto, cabe recordar que "...lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)." (cfr. CNACAF, Sala III, "La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c. DGI", Causa 27.409/2012, del 31/10/2012).

V. Que en autos el *thema decidendum* gira en torno a determinar si las prestaciones que surgen de los contratos que la empresa actora celebró con las firmas radicadas en el extranjero — identificadas en el considerando I de la presente— se encuentran gravadas por el IVA.

En términos precisos, la contienda se centra en el aspecto material del hecho imponible del gravamen, de donde, de seguirse la tesis fiscal, los pagos de regalías que Nobleza efectuó a las firmas licenciantes representarían componentes del débito fiscal en cabeza de aquella.

Adviértase que por un lado hace referencia a una "importación de servicios" —invocando el art. 1° inc. d) de la ley del gravamen y la RG (AFIP) N° 549— y, al mismo tiempo, efectúa distinciones entre la "cesión de derechos" —fundamentalmente el uso, licencia y goce de las marcas de las cuales son propietarias las firmas del exterior— y la "concesión de explotación industrial y comercial de los productos", incluyendo en ésta a la prestación de "servicios de asistencia técnica" y la "transferencia de tecnología"; sobre este extremo reseña el artículo 3° inciso e) de la ley del impuesto y el artículo 8° de su decreto reglamentario.

La importación de servicios se encuentra prevista en el artículo 1° inciso d) de la ley, el cual dispone "Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3°, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos". Como se sabe, se trata de un hecho imponible complejo, pues además de tomar en consideración el aspecto material del mismo —la prestación del servicio en el exterior y su aprovechamiento en el país— lo sujeta a la condición que revista el sujeto local.

Por otro lado, la ley prevé como otro hecho imponible la realización de obras, locaciones y prestación de servicios a los que hace alusión el artículo 3° de la ley 20.631 (t.v.), especificando

el decreto 692/98 que comprende a todas las obligaciones de dar y/o de hacer por las cuales el sujeto se obligue a ejecutar, a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permita recibir un beneficio, no encontrándose comprendidas las “transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen ... una concesión de explotación industrial o comercial...”.

De las constancias de autos surge que Nobleza ha suscripto dos clases de contratos diferentes con BAT.

Uno, denominado “Contrato de licencia de uso de marca y asistencia técnica”, con vigencia a partir del 01/07/1994, en virtud del cual BAT —en carácter de licenciante poseedora y dueña beneficiaria de las marcas, del know how técnico y de información confidencial— le cedió onerosamente los derechos y la licencia exclusiva para utilizar la tecnología, las marcas registradas y el paquete comunicacional con respecto a la producción, venta, comercialización y distribución de los productos (a.a., cuerpo IVA 2, fs. 238/254).

Y otro, titulado “Contrato de asesoramiento. Incluyendo servicios de asistencia técnica y provisión de ingeniería de detalle”, celebrado tanto el día 15/12/1994, como el 29/05/2006 (fs. 286/288); en el mismo se lee que BAT posee la estructura científica, técnica y profesional necesaria a nivel internacional para ofrecer servicios de consultoría, asistencia técnica, ingeniería de detalle y otros servicios relacionados con la industria del tabaco. En su segunda cláusula especifica los principales servicios que brinda a Nobleza, entre los cuales menciona “Asesoramiento sobre tecnología de información, planeamiento, comienzo de operaciones y servicios de administración”, “Asesoramiento sobre metodología para evaluación del rendimiento del personal”, “Mezcla de hojas. Desarrollo de producto”, “Sistema de seguridad y de protección industrial”, finalizando la misma con la siguiente expresión “La lista precedente no impide el suministro de cualquier otro servicio requerido por Nobleza en relación con sus actividades...”.

En virtud de lo expuesto, se resuelve: rechazar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, imponiendo las costas al Fisco Nacional (Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación, art. 68, primer párrafo). Regístrese, notifíquese y devuélvase. — Jorge E. Argentó. — Carlos M. Grecco. — Sergio G. Fernández.

