

DETERMINACIÓN DE OFICIO. PROCEDIMIENTO. RECURSOS

Francisco Marchetti

I - DETERMINACION DE OFICIO

1- Este procedimiento tiene una etapa previa de verificación y fiscalización, es de tipo inquisitorial y las facultades que allí se utilizan, conforme los arts. 40 y 41 de la ley 11.683, t.o. 1978 y modif., son discrecionales, a pesar de tener algunos aspectos reglamentados, por ejemplo, forma de hacer las actas, de requerir el auxilio de la fuerza pública, de practicar un allanamiento domiciliario, etc., pero la caracteriza que el responsable fiscalizado no tiene intervención alguna, no hay plazos para concluirlo, y su objeto consiste en reunir la prueba de cargo que servirá de base y respaldo a las pretensiones del Fisco para una eventual determinación de oficio posterior.

2- La determinación de oficio (arts. 23 a 26 de la ley), es un procedimiento necesario para:

- determinar la materia imponible
- en su caso, el quebranto impositivo
- el impuesto correspondiente con la actualización, accesorios y sanciones.

La misma procede en los siguientes casos:

- falta de presentación de declaraciones juradas
- impugnación de las declaraciones juradas presentadas
- disconformidad por cuestiones conceptuales en casos de liquidaciones administrativas
- en impuesto de sellos para contestar consultas
- para efectivizar la responsabilidad solidaria prevista en el art. 18 de la ley 11.683, t.o. en 1978 y modif.

3- *Métodos de determinación:* son dos: a) sobre base cierta: por el conocimiento directo de las circunstancias que constituyan el hecho imponible, que permite establecer la base imponible y el impuesto resultante; b) sobre base

presunta: también denominada estimativa y se da cuando de los elementos conocidos sólo se puede presumir la existencia y magnitud de la materia imponible. Desde el punto de vista del procedimiento no hay diferencias, cualquiera sea el método que se aplique.

4- Procedimiento:

a) Se inicia con una resolución suscripta por el juez administrativo actuante, que debe contener:

- La vista de las actuaciones por el término de quince días, prorrogables a pedido del contribuyente o responsable por otro término igual: esto significa que la DGI debe poner a disposición del sujeto pasivo, todos los antecedentes reunidos en el período de verificación y fiscalización a los que hasta este momento él no tenía acceso; para ello es necesario indicar dónde está radicado el expediente y en qué horario se puede consultar.

- También debe contener los cargos e impugnaciones debidamente fundamentados, que servirán de base a la pretensión fiscal que se establecerá con posterioridad.

No es suficiente para cumplir este aspecto, el poner en conocimiento simplemente las cifras a que se arribaron, sino que debe hacerse el encuadre legal de los ajustes efectuados.

Además debe darse al sujeto pasivo el plazo, que es el mismo de la vista, para que ofrezca su descargo por las imputaciones efectuadas, ofreciendo las pruebas que hagan a su derecho.

En relación a los medios de prueba, no hay limitación alguna: testimonial, pericial, documental, informativa, a diferencia del Código Tributario de la Provincia de Córdoba que en este procedimiento no admite la prueba testimonial.

b) En la etapa siguiente se pueden producir distintas situaciones, conforme el accionar del fiscalizado ante la iniciación del procedimiento.

b.1) El sujeto pasivo acepta los ajustes efectuados y suscribe de conformidad la declaración jurada confeccionada por el Fisco: ello pone fin al procedimiento ya que no es necesario dictar la resolución determinativa y tiene como efecto que la DDJJ valdrá como tal para el firmante, lo que significa que puede rectificarla o iniciar demanda de repetición; en cambio, para el Fisco es una determinación de oficio. En la práctica ello significa que sólo puede ser modificada en contra del contribuyente, únicamente en los casos previstos en el 2º párrafo del art. 26 de la ley 11.683, t.o. 1978 y modif. Los efectos que este acto tiene sobre las sanciones, los veremos al examinar el procedimiento de los sumarios.

b.2) El contribuyente o responsable, no presenta escrito alguno contestando la vista corrida. El Juez Administrativo, en el plazo de noventa días a partir del

vencimiento del período de la vista, debe dictar la respectiva resolución determinativa.

Es necesario aclarar que esta eventualidad, no significa que la resolución deba basarse en las pretensiones del Fisco, ya que es posible para el Juez Administrativo dictar medidas para mejor proveer en caso de hechos no debidamente aclarados o disentir con los métodos y encuadramientos del personal fiscalizador; no debe olvidarse que la finalidad de todo procedimiento administrativo es la de establecer la verdad real, es decir, con independencia de lo alegado y probado por las partes.

Cabe preguntarse ¿qué pasa si la defensa se presenta fuera de los plazos legales? Estimo que el plazo de la vista es perentorio y por su solo transcurrir, sin necesidad de declaración alguna, produce la pérdida del derecho dejado de utilizar.

b.3) Se presenta defensa planteando solamente cuestiones de puro derecho: dentro del mismo plazo de noventa días a partir de la expiración del plazo de la vista, el Juez debe emitir la resolución determinativa.

b.4) En la contestación de la vista se plantean cuestiones de hecho y de derecho, ofreciendo sobre aquéllas las pruebas que respalden los dichos contenidos en el escrito.

En este caso, el Juez Administrativo, una vez vencido el plazo de la vista, debe dictar una resolución fundada aceptando total o parcialmente las pruebas ofrecidas; en este último caso, fundamentando el porqué se rechazan algunos o todos los medios de prueba ofrecidos, disponiendo su sustanciación y diligenciamiento en un plazo de 30 días, contados a partir de la fecha de notificación al sujeto pasivo, y que es prorrogable por otro lapso igual. Vencido este plazo, si el contribuyente no produjo las pruebas que debió diligenciar él, se prescinde de ellas, y en el plazo de 90 días a partir de la finalización del período de prueba, se debe emitir la resolución determinativa.

c) *La resolución determinativa de oficio: Plazo para su emisión:* Tal como surge del punto anterior, el plazo para emitir esta resolución, es de noventa días hábiles contados a partir del momento en que, de acuerdo a las etapas del procedimiento, el Juez Administrativo está en condiciones de pronunciarse sobre la cuestión, pero este término no es perentorio y en caso de incumplimiento, para constituir en mora a la Administración, el contribuyente o responsable, deberá presentar un pedido de pronto despacho. A partir de la fecha de su interposición, la Administración tiene un plazo de treinta días para el dictado de la resolución; pasados los mismos sin cumplimentar la obligación, se produce la caducidad del procedimiento, que sólo podrá reiniciarse por una vez más, previa autorización del Directorio General y con las consecuencias administrativas internas previstas en el art. 24 de la Ley 11.683, t.o. 1978 y modif., es decir, que el procedimiento se anula

ante la falta de acción del Juez Administrativo. El plazo para dictar la resolución se interrumpe sólo en caso que se produzca la denuncia por la Ley Penal Tributaria y se reinicia una vez que haya pronunciamiento judicial definitivo.

c.1) *Contenido de la resolución*: es un acto administrativo que debe reunir los requisitos exigidos no sólo por la Ley 11.683, t.o. 1978 y modif., sino también los previstos en la Ley 19.549 y modif., de Procedimientos Administrativos en el orden nacional. En este aspecto no entraremos en disquisiciones doctrinarias ajenas a la índole de este trabajo, y nos limitaremos a considerar los elementos según están en los textos legales: Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (LPA) y Ley 11.683, t.o. 1978 y modif., de Procedimientos Tributarios.

c.1.1) *Forma*: (art. 8 LPA): debe ser escrita, consignar el lugar y fecha de emisión, y la firma de la autoridad que la emite con sello aclaratorio y función que ejerce, con el objeto de poder controlar si el acto está dentro de las facultades del funcionario que lo suscribió.

c.1.2) *Requisitos esenciales*:

- *Competencia*: (art. 8 LPA, art. 24 Ley 11.683, art. 3 del D.R.): consiste en la medida de las facultades atribuidas a un órgano de la Administración. Se considera desde tres aspectos: territorial (ver art. 3 del D.R. de la Ley 11.683), de grado y por materia.

- *Causa*: La ley de Procedimientos Administrativos la define desde un punto de vista objetivo: el acto "deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable".

- *Motivo*: es un requisito legal, pero doctrinariamente se discute si es algo distinto del anterior; dice la LPA, que deberán expresarse en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, explicitando las causas del mismo.

Al respecto, el DR de la Ley 11.683, establece como obligación para el Juez Administrativo actuante, cuando el administrado hubiere presentado descargo en el período de la vista, pronunciarse expresamente en la resolución, acerca de las objeciones y observaciones hechas por el fiscalizado y sobre el mérito de la prueba producida y, en su caso, fundamentar el porqué no se hizo lugar a la prueba ofrecida.

- *Procedimiento*: dice la LPA: antes de la emisión del acto deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico; en nuestro caso, el procedimiento es el del art. 24 de la Ley 11.683, que hemos venido desarrollando.

Al respecto, resulta interesante puntualizar lo relacionado con el dictamen jurídico que lo exigen, previo a la emisión del acto, tanto la LPA como la Ley 11.683, t.o. 1978 y modif. En ésta (art. 10, última parte) lo exige cuando el Juez Administrativo no sea abogado. En aquélla (art. 7º, inc. d) lo exige cuando el acto pudiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos, en cuyo caso, aunque el

funcionario actuante sea abogado, lo mismo deberá requerir el dictamen.

Objeto: es el contenido del acto, las medidas concretas que dispone. Así lo establece el art. 24 de la Ley 11.683: la determinación debe contener lo adeudado en concepto de tributos, las sanciones impuestas y los intereses resarcitorios y la actualización, cuando corresponda, calculados hasta la fecha que se indique, sin perjuicio que se sigan generando de acuerdo a las normas vigentes. Deberá intimarse el pago al administrado, dándole un plazo de quince (15) días para hacerlo.

c.1.3) *Notificación del acto*: es poner en conocimiento del fiscalizado la resolución emitida, dejandó constancia de la fecha en que ella se produce, ya que a partir de la misma, se contarán los plazos para que el notificado cumpla lo resuelto o interponga los recursos a que pudiera tener derecho. Hace a la eficacia del acto; sólo después de notificado, el mismo produce los efectos en el previstos.

- Formas de Notificación: la Ley 11.683, t.o. 1978 y modif., legisla ésto en forma bastante deficiente, ya que sólo en su art. 100 se limita a enumerar las formas de Notificación, por lo que en todos los otros aspectos que veremos, nos remitiremos a la ley de Procedimientos Administrativos.

El texto legal citado hace la siguiente enumeración:

c.1.3.1) Por carta certificada con aviso especial de retorno: en realidad no supe nunca a qué se refiere el "aviso especial de retorno", ya que no existe y se utiliza el aviso de retorno común a toda la correspondencia así enviada.

c.1.3.2) Personalmente, mediante un empleado de la DGI que concurrirá al domicilio fiscal del contribuyente o responsable y levantará un acta firmada por éste, o por un testigo si aquél no supiere hacerlo.

No encontrándose el destinatario o negándose a firmar el acta, deberán concurrir al día siguiente dos funcionarios, quienes si no encuentran al fiscalizado, deberán entregar la Notificación en sobre cerrado a cualquier persona que se hallare en el domicilio. Para el caso que no hubiera nadie dispuesto a recibir el sobre o el interesado nuevamente se negare a firmar la notificación en sobre cerrado, fijarán en la puerta del domicilio el instrumento que debe ser notificado.

c.1.3.3) Por cédula, pero los empleados notificadoros deberán ser designados expresamente a tal efecto por el Director General, y deberá hacerse de acuerdo a lo establecido en el Código de Procedimiento Civil y Comercial de la Nación.

c.1.3.4) Por telegrama colacionado u otro medio de comunicación de similares características; este párrafo permite extender los medios de notificación a la carta-documento.

c.1.3.5) En caso de desconocerse el domicilio de la persona a quien va dirigida la notificación, ésta se puede hacer por edictos publicados durante cinco días en el Boletín Oficial.

c.1.3.6) *Contenido de la notificación*: depende del medio utilizado: o se transcribe íntegro el acto objeto de la notificación o se acompaña copia del mismo. Además deberán indicarse los recursos que puede interponer el administrado contra el acto objeto de la notificación, y el plazo que cuenta para hacerlo.

c.1.3.7) *Plazo*: la DGI tiene un plazo de diez días para notificar la resolución, contados desde el día siguiente de la fecha en que el acto de determinación se emitió.

II - RECURSOS ADMINISTRATIVOS CONTRA LAS RESOLUCIONES DETERMINATIVAS DE OFICIO

1- Harto complicado es el sistema recursivo que veremos, producto de sucesivas reformas a la Ley Nacional de Procedimiento Tributario 11.683, t.o. 1978 y modif., y que no tienen justificativo desde el punto de vista jurídico sino que obedecen a intentos de lograr un más rápido ingreso al Fisco, de las sumas en cuestión.

2- Lo examinaré de acuerdo a las distintas situaciones que el accionar del contribuyente puede ocasionar.

La resolución determinativa, recordemos que debe contener una intimación para que el responsable ingrese las sumas reclamadas en un plazo de quince (15) días o interponga el recurso respectivo.

2.1- Si dentro del plazo de la intimación, el responsable ingresa los montos reclamados, puede interponer demanda de repetición ante la Justicia Federal si el monto no supera la cantidad de \$ 2.075,51.-; si es por una suma superior, entonces a su opción puede elegir o la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal de la Nación, o la vía judicial ante la Justicia Federal, con la limitación que si dentro de los rubros ingresados están las multas, sólo podrán repetirse en la parte proporcional al impuesto incluido en el mismo recurso.

2.2- El sujeto pasivo deja transcurrir el plazo sin ingresar las sumas reclamadas ni interponer recurso alguno. La DGI, sin más trámite, puede iniciar la ejecución fiscal para su cobro. Una vez pagada, el contribuyente puede iniciar demanda de repetición en las condiciones del punto anterior.

2.3- Casos en que ninguno de los rubros contenidos en la determinación supere los siguientes montos: impuesto: \$ 181,95.-, multas: \$ 181,95.-, quebrantos: \$ 545,88.- En este caso, únicamente debe interponer el recurso de reconsideración

ante la misma DGI conforme el siguiente procedimiento: Se presenta dentro de los quince (15) días de notificada la resolución, ante la misma autoridad que lo emitió, pudiendo ofrecer pruebas sin límite alguno, salvo aquéllas que hayan sido diligenciadas en el curso del procedimiento de determinación.

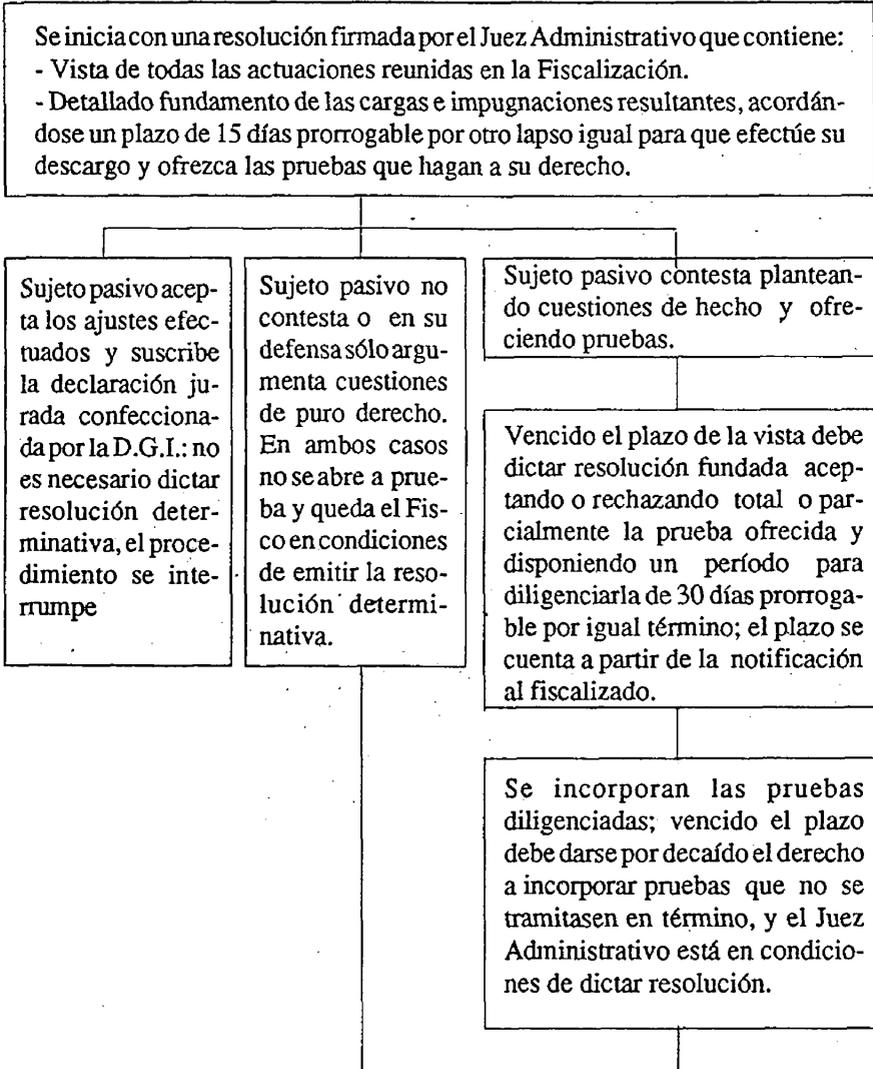
Conoce y resuelve el recurso el superior jerárquico de quien lo dictó. Si se abre a prueba, ellas deben diligenciarse en un plazo de treinta días improrrogables; luego el Juez Administrativo debe dictar resolución en un término de sesenta días. Notificada al responsable, puede iniciar demanda de repetición ante la Justicia Federal, si no supera el importe de \$ 2.075,51; si es por una cantidad superior, entonces, a su opción puede elegir la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal de la Nación o la vía judicial ante la Justicia Federal, previo pago de los importes determinados en concepto de impuestos y accesorios, no así el monto de la multa, puesto que puede seguirse discutiendo en sede judicial sin previo pago de la misma.

2.4- Casos en que cualquiera de los rubros contenidos en la determinación supera los siguientes montos: impuesto: \$ 181,96.-, multas: \$ 181,96.- o disminución de quebrantos: \$ 545,89.-; a opción del contribuyente, éste tiene dos vías para recurrir, siempre en el ámbito administrativo: recurso de reconsideración ante la DGI, ya desarrollado en el punto anterior, o recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Elegida una vía recursiva, queda clausurada la posibilidad de ejercer la otra.

2.5- Casos en que en la determinación se incluyen únicamente pagos a cuenta de impuestos incluidos, anticipos, sus actualizaciones e intereses, o cuando en relación a un período fiscal únicamente se determinen actualizaciones y/o intereses: cualquiera sean los montos de tales conceptos, solamente pueden interponer el recurso de reconsideración ante la DGI que desarrollamos en el punto 2.3.

DETERMINACION DE OFICIO

PROCEDIMIENTO



DETERMINACION DE OFICIO. PROCEDIMIENTO (continuación)

Resolución: desde que está en condición para dictarla tiene un plazo perentorio de 90 días; si no lo cumple el contribuyente o responsable debe interponer pronto despacho.

Se suspende en caso de denuncia por la Ley Penal Tributaria.

Forma: escrita, consigna lugar y fecha de emisión, firma y sello aclaratorio de la autoridad que la suscribe.

Requisitos: a) Competencia, b) Causa, c) Motivo, d) Objeto, e) Observar los procedimientos establecidos.

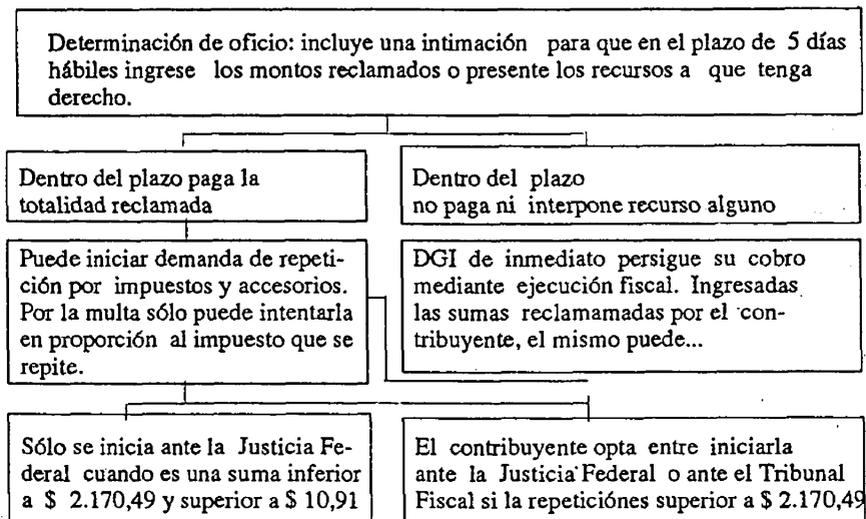
En el plazo de 90 días el Juez Administrativo puede dictar medidas para mejor proveer y debe requerir dictamen jurídico cuando no sea abogado, o en todos los casos cuando la medida afecte derechos subjetivos o intereses legítimos.

Notificación: debe hacerse dentro de los 10 días de emitida, en ella se deben especificar qué recursos tiene el notificado contra el acto que se pone en conocimiento.

Formas:

- Certificada con aviso de retorno.
- Personalmente por medio de empleados de la DGI.
- Por cédula con personal de la DGI designado notificador por el Director General.
- Telegrama colacionado o medio similar.
- Por edictos publicados 5 días en el Boletín Oficial cuando se desconozca el domicilio.

RECURSOS



RECURSOS

