

Ley de Procedimiento Fiscal 11.683

Determinación de Oficio

- **Art. 18: Base Presunta**

Adriana Piano

Mayo 2020

Marco Legal

Declaración Jurada

- Ley 11.683 Procedimiento Fiscal
- Art. 18º.
- Arts. agregados a continuación del 18º.
- DR Ley de Procedimiento Art.15 y 16
- Jurisprudencia Administrativa y Judicial

Presunciones

PROCEDIMIENTO FISCAL

- Art. 16 Determinación de oficio procede:
 - DDJJ no presentada
 - DDJJ presentada que resulten impugnadas
- Art. 16 Formas de la determinación de oficio
 - Base cierta: cuando tiene conocimiento directo de la materia imponible (método directo) o bien cuando no hay discusión sobre los hechos, y si sobre el derecho
 - Base presunta: estimación (método indirecto o estimativo), si los elementos conocidos solo le permiten presumir la existencia y magnitud de la materia imponible

.El artículo 16 le otorga un carácter “subsidiario” a la determinación de oficio sobre la base de presunciones, por ello solo cuando la AFIP no puede fijar sobre hechos ciertos la determinación de la materia imponible, se la autoriza a recurrir al método de determinación sobre base presunta.

Presunciones y Ficciones

PRESUNCION

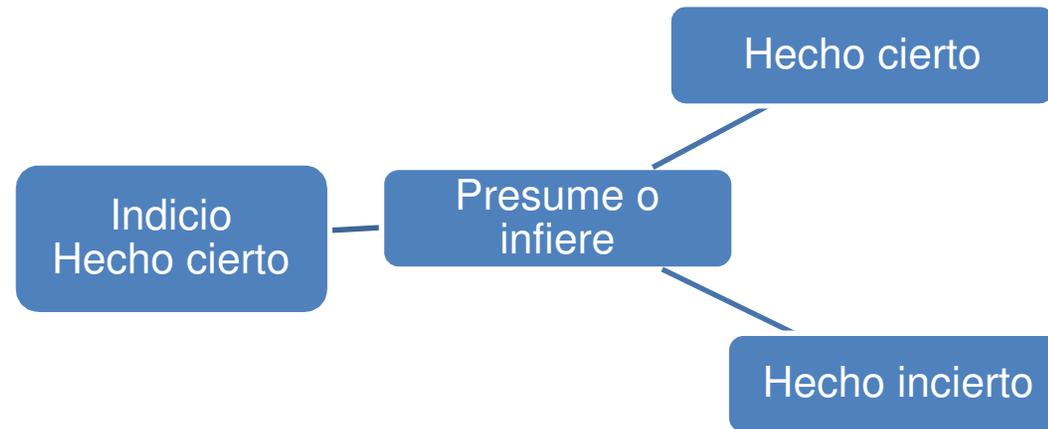
Permite inferir hechos desconocidos, partiendo de otros conocidos. Puede definirse como el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado.

FICCION

Es una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud del cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. No falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la real.

Presunciones

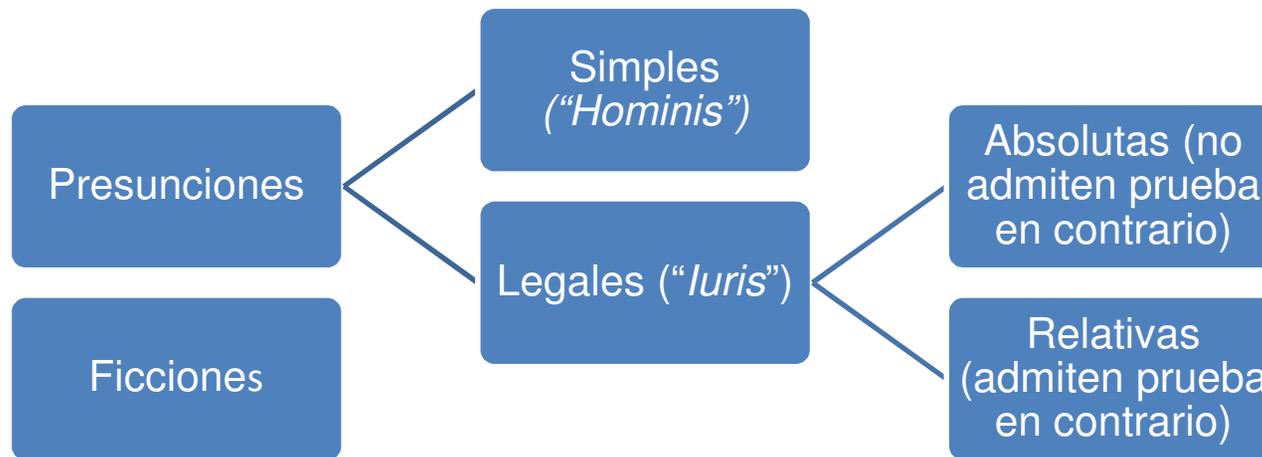
PROCEDIMIENTO FISCAL



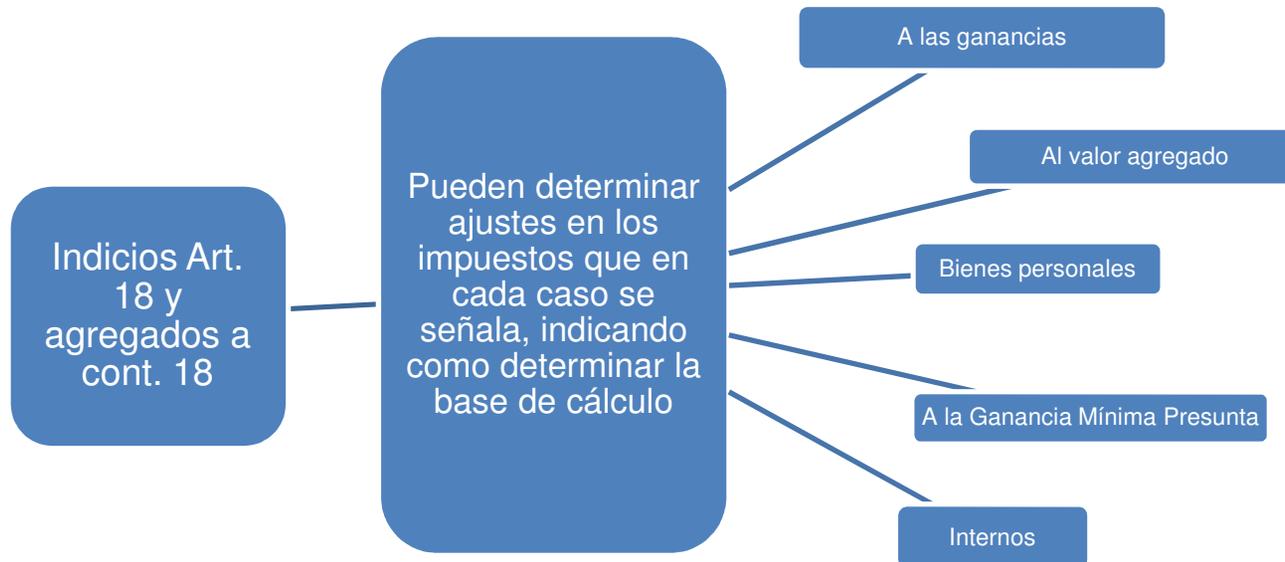
La aplicación de presunciones requiere: precisión, seriedad y concordancia. Deben cumplir con parámetros de legalidad y razonabilidad sin infringir garantías constitucionales. Deben considerar las características particulares de la operación del contribuyente. No deben ser arbitrarias.

“Un único indicio debe tener la fuerza suficiente para formar la convicción del juzgador, en unívoca correspondencia entre el dato empírico y el resultado impositivo que de él se deriva”.

Presunciones



Presunciones



Presunciones

Jurisprudencia

- “Pedro A. Oyhamburu y Omar Quiroga Sociedad de Hecho” TFN Sala D 7/8/1987

El Fisco no puede recurrir a la determinación presunta para fundamentar la invalidez de las DDJJ del contribuyente. Debe proceder exactamente a la inversa. Impugnar su validez en base a la falta de sustentación jurídica de los elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria.

- “Dadea, Marta Elisa” TFN Sala B 22/12/1983

“La estimación indiciaria requiere para su eficacia, la concurrencia de una serie de circunstancias -correlativas y concordantes-, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método presuntivo guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados. Que si en términos generales, la naturaleza de las presunciones exige, que sean graves, precisas y concordantes, con más razón aún, un único indicio debe tener la fuerza suficiente para formar la convicción del juzgador, en unívoca correspondencia entre el dato empírico y el resultado impositivo que de él se deriva.”

Presunciones

➤ Presunciones Simples:

- Primer párrafo del Art. 18 de la Ley 11.683
 - Lista “enunciativa de indicios” que pueden ser modificados, sustituidos y complementados por otros siempre que tengan vinculación o conexión normal con las circunstancias del caso.
 - Se basa en información obtenida por el fisco y que obra en su poder o que le sea proporcionada a su requerimiento.
- Ultimo párrafo del Art. 18 de la Ley 11.683
 - Lista “meramente enunciativa”
 - Probanza fundada en comprobantes fehacientes y concretos

Presunciones

➤ **Presunciones Simples 1er párrafo Ley Art. 18 Ley 11.683:**

- ✓ el capital invertido en la explotación,
- ✓ las fluctuaciones patrimoniales,
- ✓ el volumen de transacciones y utilidades de otros períodos fiscales,
- ✓ el monto de las compras o ventas efectuadas,
- ✓ la existencia de mercaderías,
- ✓ el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares,
- ✓ los gastos generales de aquellos,
- ✓ los salarios,
- ✓ el alquiler del negocio y de la casa-habitación
- ✓ el nivel de vida del contribuyente y
- ✓ cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la AFIP

La lista es “enunciativa”. A partir de la reforma realizada por la Ley 27.430, se marca que esta información debe ser obtenida por AFIP 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

Presunciones

- **Presunciones Simples último párrafo Ley Art. 18 Ley 11.683:**
 - ✓ Determinación calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de cualquier índice que pueda obtener, tales como:
 - ✓ el consumo de gas o energía eléctrica
 - ✓ adquisición de materias primas o envases,
 - ✓ el pago de salarios,
 - ✓ el monto de los servicios de transporte utilizados,
 - ✓ el valor del total del activo propio o ajeno o de alguna parte del mismo

La detalle es meramente “enunciativo”. La **carencia de contabilidad o de comprobantes fehacientes** de las operaciones hará nacer la presunción de que la determinación de los gravámenes efectuada por AFIP en base a los índices señalados u otros técnicamente aceptables, es **legal y correcta**, sin perjuicio del **derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario**.

Presunciones

PROCEDIMIENTO FISCAL

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:**

- a) Alquiler por locación de inmuebles destinados a casa habitación.
- b) Precios de inmuebles inferiores a los vigentes en plaza
- c) Diferencias físicas de inventarios de mercaderías
- c) Diferencias de producción estimadas a partir de imágenes satelitales
- d) Punto Fijo
- e) Operaciones marginales
- f) Incrementos patrimoniales no justificados
- g) Depósitos bancarios
- h) Remuneraciones abonadas al personal no declaradas.

Estas presunciones no pueden aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal.

Presunciones

PROCEDIMIENTO FISCAL

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:**

- a) Alquiler por locación de inmuebles destinados a casa habitación.
 - Determina ajustes en el impuesto a las ganancias
 - No se extiende a otros impuestos
 - Ha sido poco utilizada
 - Discrimina a favor de aquellos que son propietarios
 - No se toman en cuenta otras variables económicas, ni ingresos del grupo familiar

Presunciones

PROCEDIMIENTO FISCAL

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:.**

b) Precios de inmuebles inferiores a los vigentes en plaza

- Los precios deben ser notoriamente inferiores a los de plaza
- No se encuentra definido en la ley, a que impuestos podría aplicarse el ajuste por lo cual podría derivar ajustes en cualquiera de ellos
- Dictamen DAT 20/1999: esta presunción es solo aplicable al vendedor y no es aplicable al comprador pues equivaldría a aplicar una presunción sobre otra.
- Se encuentra reglamentada por el art. 15 del DR estableciendo que el fisco podrá solicitar valuaciones e informes a entidades públicas o privadas. También podrá hacerlo sobre la base de tablas de valuación elaboradas por el propio organismo. En ningún caso el precio determinado podrá ser inferior a la valuación fiscal del inmueble.
- TFN Sala B: “El pivadero SRL” - “Puerto Vallarta”.

Presunciones

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:**

c) Diferencias físicas de inventarios de mercaderías

- Determina diferencias en los impuestos: 1) a las ganancias, 2) IVA, 3) Impuesto al PN y los capitales y 4) impuestos internos.
- Las diferencias deben ser imputadas, sin admitir prueba en contrario, al ejercicio fiscal inmediato anterior a aquel en que el fisco hubiere detectado las diferencias.

➤ **Dictamen 65/1982 (DATJ)**

La presunción del inciso c) del artículo 25 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1978 y sus modificaciones) sólo resulta aplicable para determinar ventas omitidas del ejercicio anterior al de la toma de inventario cuando la diferencia que ella arroja es positiva, es decir, cuando la existencia de mercadería constatada supera a la registrada.

En el caso opuesto -diferencia de inventario negativa o en defecto- la presunción anterior no es aplicable y sólo podría utilizarse la diferencia comprobada como indicio para establecer presuntivamente la omisión de ventas en el ejercicio en curso, con el apoyo de otros elementos de juicio que permitan respaldar esa presunción y con la salvedad de que la omisión presumida guarde una razonable relación con otros factores, como podría ser la estrecha cercanía entre la fecha de la toma de inventario y la de cierre del ejercicio, en cuyo breve lapso resultaría difícil justificar una omisión de ventas en gran magnitud”.

Presunciones

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:**

d) Diferencias de producción estimadas a partir de imágenes satelitales

- Derivan en ajustes en: 1) impuesto a las ganancias, 2) impuesto al valor agregado, 3) impuesto a los bienes personales y a la ganancia mínima presunta.
- Las diferencias detectadas corresponden al ejercicio fiscal en el cual la AFIP hubiere determinado las diferencias de producción.

➤ **“Buenas Siembras SRL” CNACAF 11/10/2011**

La Cámara hizo lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por una empresa agropecuaria contra las determinaciones sobre base presunta de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado practicadas por el Fisco, toda vez que el contribuyente aportó elementos probatorios suficientes para justificar que los rendimientos agropecuarios de algunas de sus explotaciones resultan ser inferiores a los índices promedios publicados por el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria e invocados por el ente recaudador, atento a que los informes elaborados por aquél organismo especializado dan cuenta de la existencia de circunstancias, como el encharcamiento, inundaciones y problemas de crecimiento.

Presunciones

PROCEDIMIENTO FISCAL

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:**

d) Punto Fijo

- Control de operaciones de caja durante no menos de 10 días continuos o alternados, fraccionados en dos períodos de 5 días cada uno con un intervalo entre ellos que no podrá ser inferior a 7 días dentro de un mismo mes.
- Si el control se efectuara en no menos de 4 meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, se considera suficientemente representativo para poder aplicarlo a los demás meses no controlados del mismo período.
- La muestra obtenida por los inspectores actuantes se utiliza para elaborar un promedio diario que se multiplica por el total de días hábiles comerciales.
- Deriva en ajustes en. 1) impuesto a las ganancias, 2) IVA y 3) impuestos internos.
- Debe tenerse en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo del que se trate.

Presunciones

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:**

e) Operaciones marginales

- Deriva en ajustes en. 1) impuesto a las ganancias, 2) IVA y 3) impuestos internos
- Fiscalización durante un período que puede ser inferior a un mes, realizada en forma fehaciente y concreta y basada en elementos ciertos.
- El fisco debe comprobar la existencia de operaciones marginales. Se admite prueba en contrario
- Se determina un porcentaje de operaciones marginales que se extiende sobre las ventas de los últimos doce meses, pudiendo coincidir o no con el ejercicio comercial.
- Si la comprobación abarca un período fiscal, la presunción puede aplicarse, del mismo modo, sobre los años no prescriptos.

➤ **Dictamen 7/1998 (DAT)**

Si bien obviamente podrían definirse como marginales las operaciones caracterizadas por la inexistencia de elementos respaldatorios y su consecuente exclusión a los fines impositivos, se estima que cabría considerar asimismo el caso de operaciones efectuadas por un determinado monto real que, sin embargo, son facturadas y declaradas a un precio inferior al efectivamente cobrado o en una cantidad física menor a la realmente vendida, y concluye que en dichas circunstancias se verificaría la existencia de un monto de ventas que se excluye del declarado, resultando que esas operaciones, si bien no se definen como marginales en todos sus aspectos, lo son respecto de alguno de sus componentes esenciales..

Presunciones

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:**

- f) Incrementos patrimoniales no justificados
 - Para la determinación de los ajustes se establece un incremento de la base de un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.
 - Deriva en ajustes en: 1) impuesto a las ganancias. 2) IVA y 3) impuestos internos.
 - Las diferencias se imputan en el ejercicio en que sean detectadas.
 - Es una de las presunciones mas utilizadas por el fisco.
 - El contribuyente puede probar y acreditar la inexistencia del indicio, o bien que la conclusión inferida por la ley es un error o resulta inapropiada.
 - El incremento patrimonial no solo puede reflejarse en el aumento de bienes sino también a través de los consumos, en la medida que el fisco pueda acreditar que dichos consumos exceden la ganancia y el patrimonio oportunamente declarados.
 - Esta presunción también se aplica en la impugnación de pasivos

Presunciones

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:**

f) **Incrementos patrimoniales no justificados**

➤ Dictamen 72/1997 (DAL)

En el caso en cuestión se realiza una diferenciación entre préstamos recibos antes de una capitalización, donde concluye que “dado el número, precisión, y concordancia de los indicios constatados en el presente asunto, estarían dadas las condiciones para concluir que los préstamos invocados por la rubrada fueron simulados, siendo por ende viable su impugnación y -considerando dichos montos como incremento patrimonial no justificado hasta la fecha en que se produjo su capitalización- determinar de oficio los impuestos correspondientes a tales períodos de conformidad con lo establecido por el artículo 25, inc. e), de la Ley N° 11.683, t.o. en 1978 y sus modificaciones”.

➤ Dictamen 28/2003 (DAL)

Si existen elementos que permitan acreditar y sostener que la transacción utilizada a los efectos de introducir los fondos provenientes del exterior no corresponde a un verdadero y probado crédito sino a una operación cuya existencia real no puede ser acreditada, ello puede dar lugar a caracterizar los fondos como incrementos patrimoniales no justificados.

Presunciones

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:**

f) Incrementos patrimoniales no justificados

➤ **Alsur Bahia” CNACAF 18/06/2018**

La Cámara consideró que no era suficiente la conexión fijada en la ley entre el hecho base (el incremento no justificado) y el IVA, dado que para este tributo, le exige al Fisco que evalúe si la empresa está en condiciones de generar las ventas gravadas que por esta presunción se le está imputando.

➤ **“Autolatina S.A.” CSJN 15-3-2011**

Pesa sobre quien pretende justificar un incremento patrimonial con el aporte de capital proveniente del exterior, la carga de individualizar al aportante de los fondos; y, a juicio del mencionado tribunal, la documentación acompañada por el contribuyente no tenía entidad para satisfacer dicho requisito. En su memorial de agravios, la actora insiste en afirmar que resultó probado el ingreso de dinero proveniente del exterior, pero no logra refutar tal cuestionamiento en orden a la fehaciente identificación del aportante de los fondos.

Presunciones

PROCEDIMIENTO FISCAL

➤ Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:

g) Depósitos bancarios

- Esta presunción se incorporó en la ley en la reforma introducida por la ley 25.795 con aplicación a partir del 17/11/2003 sin embargo el con anterioridad, ya venía siendo utilizada por el fisco, como presunción simple.
- **CSJN Bellizi Jorge Hector** (17/3/2009): la presunción es razonable en la medida que el fisco acredite el hecho infirente, o sea diferencia entre los depósitos y las ventas declaradas, siempre que los mismos sean depurados (interdepósitos, cheques rechazados, etc.)
- Deriva en ajustes en: 1) impuesto a las ganancias, 2) IVA y 3) Impuestos Internos

Presunciones

PROCEDIMIENTO FISCAL

➤ **Presunciones Legales Art. 18 Ley 11.683:**

h) Remuneraciones abonadas al personal no declaradas.

- Deriva en ajustes en 1) impuesto a las ganancias, 2) IVA. 3) Impuestos Internos
- Las diferencias se imputan en el ejercicio en que sean detectadas
- Esta presunción no procede en el caso que se regularicen las diferencias salariales no declaradas, en el marco de la adhesión a regímenes legales de regularización del empleo.
- Anteriormente este indicio se utilizaba como presunción simple.

Presunciones

- **Presunciones: Art. agregados a continuación del art. 18 Ley 11.683:**
 1. Determinación sobre base presunta. Supuestos para su aplicación
 - Oposición u obstaculización a las actividades de fiscalización.
 - Falta de presentación de libros, registros contables, documentación probatoria, etc.
 - Otras irregularidades como: omisión de registro de operaciones de compras y ventas , registración de costos, gastos o servicios no realizados, omisión o alteración de registros de existencias de inventarios, falta de cumplimiento sobre valoración de inventarios, etc.
 2. Ingreso de fondos provenientes de baja o nula tributación (Antecedente “Treas”)
 3. Operaciones internacionales con compañías vinculadas del exterior

Estos tres artículos agregados a continuación del Art. 18 de la ley tuvieron como objetivo dotar a la AFIP de mayores herramientas para determinar los tributos sobre la base presunta, en los casos donde se advierten irregularidades que imposibilitan el conocimiento cierto de la materia imponible, como así también en el caso de operaciones realizadas con sujetos vinculados del exterior o con países no cooperantes o de baja o nula tributación.

Presunciones

Vinculación en materia de sanciones de la ley 11.683

- **“Mazza Generoso y Mazza Alberto.” CSJN 06-04-89**
La presunción consagrada en el artículo 25 de la Ley 11.683 resulta suficiente para fundar una determinación impositiva en tanto y en cuanto el contribuyente no acreditara el origen de los fondos impugnados, dichas consecuencias no pueden extenderse al campos del hecho ilícito tributario sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad tendiente a defraudar los intereses del fisco, toda vez que el principio de culpabilidad resulta aplicable a las infracciones tributarias.
- **“Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo” CSJN 31/3/1999**
Asiste la razón al fisco en cuanto aduce que la sentencia recurrida ha aplicado un precedente (Mazza Generoso y Mazza Alberto) que no se ajusta a las condiciones del caso, pues si bien en ambos casos se trató de una determinación de oficio efectuada sobre base presunta, en aquel, el debate versaba sobre la infracción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683 que requiere un accionar doloso del contribuyente, mientras que en el caso se trata de la figura prevista en el artículo 45, que no exige una conducta como aquella y cuya configuración está acreditada en autos.

Instrucción 6/2007 AFIP: En los supuestos de determinación de oficio sobre base presunta (Art. 18) no corresponde encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del artículo 46, sin el necesario sustento de pruebas directas que permitan acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura.

Presunciones

➤ Algunas conclusiones

- Mientras que el artículo 16 de la ley 11.683 establece cuando corresponde realizar el procedimiento de determinación de oficio y el artículo 17 regula las normas procesales de dicho proceso, el artículo 18 es un complemento de ambos al fijar cuales son los índices y elementos que pueden computarse como base presunta.
- La prioridad establecida en la ley es la de determinar las obligaciones sobre base cierta y solo en los casos que AFIP carezca de los elementos necesarios por falta de suministro o por ser inválidos los que tiene, podrá determinarse la materia imponible sobre la base de presunciones. En otras palabras, la determinación de oficio sobre base presunta es supletoria a la determinación sobre base cierta.
- Si bien la carencia de contabilidad o comprobantes fehacientes de las operaciones habilita a la AFIP a la determinación de los gravámenes sobre base presunta utilizando índices, siendo esto legal y correcto, el contribuyente o responsable mantiene el derecho de probar lo contrario.
- La validez de una presunción exige que el hecho base (indicio) sea cierto y acabadamente probado por AFIP. Bajo ningún concepto se admiten presunciones de segundo grado (o sea presunciones basadas en otras presunciones).
- Los indicios tienen que ser razonables y no responder a apreciaciones subjetivas. La elección de los indicios y el proceso no debe ser discrecional.

¡ Muchas gracias !

Adriana Piano

Adriana.uba.fce@gmail.com