UNIVERSIDAD NACIONAL DE CORDOBA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

ESCUELA DE GRADUADOS

ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION

Trabajo Final

"DETERMINACION DE OFICIO CON BASE EN LAS INSPECCIONES LABORALES"

Autor: Cr. Juan Pablo Nolan

Tutor: Cr. Marcelo Rittatore



INDICE

CAPITULO I: INTRODUCICION	1
Objeto	1
Objetivos	1
Objetivos Generales	1
Objetivos Específicos	1
Justificación	
Importancia de la Investigación	3
Metodología	
CAPITULO II: ANTECEDENTES	
CAPITULO III: DESARROLLO	
Presunciones: Concepto	5
Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario Argentino	8
Las presunciones de la Ley de Procedimiento Tributario	
El empleo no registrado como base para una determinación de oficio	
Determinación de Oficio en base a inspecciones laborales	16
Aplicación del Art. 18 inc. h) Ley 11.863 (t.o.) 1998 en la actualidad	
CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y PROPUESTAS	
Conclusiones	
Propuestas	31

CAPITULO I: INTRODUCICION

Objeto

La legislación Argentina permite a la Administración Tributaria, en materia de determinación de la obligación impositiva (lo que se conoce como determinación de oficio), el uso de presunciones para el cálculo de la cuantía de la Base imponible. Cabe destacar que dichas presunciones, pueden ser utilizadas por el organismo recaudador siempre que no cuente con elementos conocidos que le permitan arribar de manera cierta y precisa al monto de la obligación tributaria. En particular, se estudiara lo normado en el inciso h) del Art. 18 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998), relacionado al importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como a las diferencias salariales no declaradas, indicando asimismo, cual es la fórmula de ajuste de la base imponible en los distintos impuestos nombrados.

Objetivos

Objetivos Generales

Establecer el margen de acción de la AFIP respecto al uso de la presunción establecida por el inciso h) del Art. 18 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998) relacionado al empleo no registrado, o registrado de manera incorrecta.

Objetivos Específicos

Definir el marco normativo, doctrinario y jurisprudencial, que habilita a la AFIP, a hacer uso de esta herramienta de fiscalización.

Realizar un diagnóstico de la actualidad respecto a la utilización de esa norma presuntiva por parte del ente recaudador.

Diagramar vías alternativas de control y fiscalización, que permitan potenciar la aplicación de plexo legal bajo análisis, evitando aumentar la conflictividad con el universo de contribuyentes.

Justificación

Cuando en el inciso h) del Art. 18 de la Ley N° 11683 (t.o. 1998) se habla de "personal en relación de dependencia no declarado" y de "diferencias salariales no declaradas", a lo que se refiere, es a lo que se denomina empleo no registrado.

Bien conocidas son las implicancias negativas de este fenómeno, en primer término, desde el punto de vista de la recaudación tributaria, por vía de la evasión de los aportes y contribuciones a los distintos regímenes de la seguridad social, con el consecuente desfinanciamiento del sistema de la seguridad social, considerado éste, conjuntamente con la baja tasa de crecimiento poblacional y el aumento de la esperanza de vida, las principales causas de los desequilibrios existentes en el funcionamiento de los regímenes sociales. Una de las principales causas relacionadas al accionar evasivo de los actores económicos dadores de trabajo, es la alta carga tributaria que conlleva registrar de manera correcta y de acuerdo las leyes laborales vigentes a un empleado en relación de dependencia, lo que genera grandes incentivos a evitar el correspondiente registro de los trabajadores a cargo. Algunas estimaciones, indican que la carga que conlleva la contratación de un empleado es de aproximadamente 25% sobre el salario bruto convencional, siendo las contribuciones patronales uno de los compromisos impositivos de mayor ponderación a afrontar mes a mes.

A esto se suma, la alternativa de no respetar los salarios mínimos convencionales, asi como también, la precarización laboral de los empleados que se encuentran bajo esa condición, al ser despojados de los derechos que brindan los diferentes sistemas de la

seguridad social, tanto presentes, como por ejemplo el acceso a las prestaciones de una obra social, en caso de enfermedades, derecho a un salario mínimo de convenio, o la posibilidad de ser representado por el sindicato; así como también de prestaciones futuras, como es el acceso a la jubilación por parte del trabajador, cumplidos determinados requisitos, o a una pensión, en caso de fallecimiento del trabajador, entre otros derechos.

Importancia de la Investigación

La importancia de la presente investigación, radica en la posibilidad de potenciar las herramientas de control y fiscalización utilizadas por la Administración Tributaria en la lucha contra la evasión y fundamentalmente, el empleo no registrado, situación, esta última, con claro contenido social implícito, y que necesita ser tratado de manera frontal por parte del Estado Nacional.

Metodología

Para el desarrollo del presente trabajo se analizarán las normas específicas (Ley de Procedimiento Tributario), así como las complementarias (Constitución Nacional, Ley de impuesto a las Ganancias, Ley del IVA, Ley Nº 18.820 de Procedimiento de los Recursos de la Seguridad Social), y la interrelación entre ellas.

Por otro lado, se estudiarán las diferentes corrientes doctrinarias desarrolladas respecto a las presunciones en general, y en particular las utilizadas en el Derecho Tributario, así como la jurisprudencia en torno a la temática de las presunciones.

CAPITULO II: ANTECEDENTES

La Ley N° 25.795, sancionada el 29 de octubre del año 2003, introduce algunas modificaciones a la Ley N° 11.683, de Procedimiento Tributario, entre las cuales se encuentra la incorporación del inciso h) del artículo 18, bajo análisis.

Esta modificación vino a plasmar los conceptos ya vertidos en el fallo Juan Walicki S.R.L., del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), de fecha 01 de Octubre de 2002. En dicho fallo, el TFN confirma la Determinación de Oficio del IVA llevada a cabo por la AFIP, sobre la base de diferencias en el monto de las remuneraciones detectadas en el marco de un relevamiento de personal efectuado por el fisco.

En igual sentido resolvió la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal (CNACAF) en la causa "Corte de Ascua, Marta Alicia", al confirmar la determinación en el Impuesto a las Ganancias a partir de la verificación de remuneraciones no declaradas. No obstante, en dicha oportunidad, la cámara permitió la deducción en el balance impositivo, de los salarios marginales como gasto necesario para obtener, mantener y conservar las ganancias, en el marco del desarrollo del negocio de la actora.

Por otro lado, una rama de la doctrina entiende que la presunción bajo análisis, solo puede ser aplicada siempre que el contribuyente haya consentido las irregularidades respecto a los salarios, o a la registración de los empleados, en su caso; o bien exista sentencia firme de la Cámara Federal de la Seguridad Social (CFSS) (Parera 2003).

CAPITULO III: DESARROLLO

Presunciones: Concepto

Se considera apropiado, antes de adentrarnos en los aspectos tributarios del concepto de las presunciones, conocer cuál es el abordaje que otras disciplinas tienen en relación a esta temática. En tal sentido, y recurriendo al instituto rector del lenguaje hispano-parlante, la Real Academia Española, tiene como definida a la palabra "Presunción", en su segunda acepción como:

"Hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado"

Si bien podríamos considerar este ejercicio sencillo de llevar a cabo, y por ende menospreciar sus conclusiones, resulta interesante observar en esta primera aproximación que tenemos del vocablo, la injerencia y la importancia que tiene la ciencia jurídica en su definición. Luego, la RAE, realiza una clasificación de los distintos tipos de presunciones y de su aplicación en el ámbito del derecho, que por una cuestión de orden temático serán desarrollados mas adelante en el trabajo.

José Miguel Piquer Mari, en su ensayo "La epístola 117.6 de Seneca y las presunciones. A propósito de su equivalencia con la prolepsis" (2010), establece, en relación a las presunciones, dos ámbitos conceptuales. En primer lugar, el del razonamiento humano tendiente a la obtención de un conocimiento, y en segundo término, las presunciones como medio por el que el derecho consagra como existentes o inexistentes hechos, derechos o relaciones que, en general, admiten prueba en contrario. Señala, asimismo, que dichas acepciones son lógicamente consecutivas, el razonamiento humano de carácter presuntivo precede a la presunción jurídica.

En dicho estudio, se analiza en parte, como se fue gestando la formación del concepto de las presunciones en la filosofía romana en la época del imperio, fundamentalmente por la tesis del filosofo Seneca, quien en una de sus epístolas, recurre a la mecánica de las presunciones al intentar explicar la existencia (o inexistencia) de Dios. Refiere, el filósofo, que las presunciones son parte de un proceso epistemológico con el que se pretende descubrir determinados hechos que permanecen ocultos, y que este proceso se da mediante la acumulación de experiencias claramente empíricas. Es decir que el conocimiento presunto, entiende Seneca, es elaborado por la razón a partir de la experiencia que aporta la naturaleza. En definitiva, los filósofos romanos, entendían que en un proceso presuntivo, la razón actuaria como elemento capaz de discernir y elaborar conceptos o prejuicios que se fundan en la experiencia o en la observación.

Susana Navarrine y Rubén Asorey (1985), por su parte, analizan la temática, partiendo de la distinción entre tres conceptos: ficción, presunción e indicios. En tal sentido, reseñan a Lessona, quien entiende que indicio es el hecho conocido y la presunción, su efecto, y al decir de Amoros, el indicio sirve para probar indirectamente un hecho. Mientras que la presunción tiene carácter lógico deductivo, el indicio, por su lado tiene carácter lógico inductivo.

Por otra parte, toman la definición de D'Ors, quien indica que la presunción es el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado, entendiendo que ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante una prueba que acredite su falsedad, es decir, la inexistencia del hecho que se presume (presunción iuris tantun), mientras que otras, no admiten ningún tipo de prueba en contrario (presunción iure et de iure, de derecho y por derecho)

En cuanto a la definición de ficción, se cita a Perez de Ayala (Navarrine y Asorey, 1985), quien entiende que constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en donde se atribuyen a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real, es decir que ni falsea ni oculta la verdad real, sino que se crea una verdad jurídica distinta de la real (no se oculta la realidad jurídica, sino la económica).

Por último, tenemos indicio o presunciones hominis, al entender de Fenech (Navarrine y Asorey, 1985), siempre y cuando entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano, experiencia que forman parte del patrimonio cultural del juzgador. Para Betti (Navarrine y Asorey, 1985), las máximas son normas de valor general independientes del caso específico, pero que habiendo sido extraídas de la observación de cuanto ocurre en muchos casos (frecuencia), son susceptibles de aplicación a todos los demás de la misma especia.

Un importante sector de la doctrina considera que las presunciones legales absolutas son una modalidad de las ficciones jurídicas, por la imposibilidad de destruir el hecho presumido, mediante el uso de pruebas en su contra, sin embrago, siguiendo al derecho romano, la diferencia estará en las características de los hechos presumidos. En primer lugar, como señala Alsina (Navarrine y Asorey, 1985), la presunción se obtiene, por el establecimiento de caracteres comunes en los hechos, presumiendo que en iguales circunstancias éstos se comportaran de la misma manera, es decir, la presunción es la consecuencia jurídica extraída de un hecho que se tiene por existente, la ficción se funda en un hecho conscientemente inexistente, agregando que la primera tiene por objeto suplir la insuficiencia de la prueba directa, mientras que la segunda responde a exigencia de un sistema jurídico.

Yendo a una diferencia jurídica, y de acuerdo a Couture (Navarrine y Asorey, 1985), una presunción es el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable. En una presunción legal se tiene como punto de partida la verdad de un hecho, dado que de un hecho conocido se infiere otro desconocido pero probable, mientras que la ficción nace de una falsedad o irrealidad. En la primera el hecho presumido tendría un alto grado de probabilidad de existir en el mundo fenoménico, con prescindencia de la presunción en sí, mientras que en el segundo el hecho presumido es muy improbable. Y esto último se origina en la falta de relación natural entre los hechos utilizados dentro de la técnica legislativa que analizamos. Mientras tanto, Martin Olmedo, entiende que la ficción crea su propio objetivo, la realidad jurídica, mientras que la presunción solo crea una relación causal, es decir que tenemos dos hechos y una relación lógica que los enlaza, cosa que no ocurre en la ficción (Navarrine y Asorey, 1985).

Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario Argentino

A lo largo de las distintas leyes que componen el Sistema Tributario Argentino, podemos encontrar una gran cantidad de presunciones y ficciones, tanto formales como sustanciales. Sin entrar en una profundización de los aspectos teóricos de estas, ni de su aplicación técnica, vamos a proceder a enumerar a algunas, lo que nos va a permitir entender la diversidad de presunciones y ficciones con las que el legislador ha sentado las bases jurídicas que le permiten al organismo recaudador, lograr mediante su aplicación, una aproximación lo más acabada posible de la realidad económica de los sujetos pasivos, y la determinación de la materia imponible, así como se logra abordar distintos aspectos del sistema tributario mediante el uso de estas herramientas.

Una clasificación de las presunciones que ensaya Martin Olmedo, es la de presunción legal, que está contenida y regulada por la norma jurídica, y puede ser relativa, es decir que admite prueba en contrario, o absoluta, que no admite prueba en contrario; en contraposición a la presunción simple que la ley no recoge, porque la deja en la libertad del pensamiento del juzgador, y que reconoce como limite la inexistencia de prohibiciones y la vinculación de la interpretación con el hecho presumido, y están fundadas en la razón que plantea el juez como hombre para crearse su convicción (Navarrine y Asorey, 1985).

Otra clasificación es la de presunciones endonormativas, aquellas previstas para el funcionamiento normal del tributo, mientras que las perinormativas son aquellas previstas para los casos en los que no se cumple con la normativa. En el derecho tributario, se utilizan ambos tipos de presunciones en gran medida, ya que de lo contrario se pondría al fisco en desventaja frente al universo de contribuyentes que disponen de medios para no declarar la verdad, quienes la conocen de manera directa, mientras que el fisco solo lo hace a través de manifestaciones realizadas por el contribuyente.

Algunas de las más importantes son: Facultad de reglamentación del Administrador Federal, que al tratarse de una delegación por parte del Poder Ejecutivo, tenemos una ficción que otorgando presunción de legalidad a los actos de la administración tributaria; Domicilio Fiscal, que para el caso de los extranjeros se considera el de su principal negocio o explotación o la principal fuente de sus recursos, o subsidiariamente el lugar de su última residencia; el establecimiento de sujetos responsables del cumplimiento de deuda ajena; los patrimonios destinados a un fin determinado cuando tributariamente sean considerados unidades económicas para la atribución del hecho imponible; las sucesiones indivisas, a la cual se le atribuye la calidad de contribuyente, hasta que haya declaratoria de herederos o se declare valido el testamento que cumpla con la misma finalidad; Responsables solidarios,

quienes estén a cargo del cumplimiento de la deuda ajena, según lo establezca la ley; en el impuesto a las Ganancias, las principales presunciones están relacionadas con el principio de la fuente que pretenden precisar la situación de los ingresos frente al referido principio y regular la situación de personas físicas o jurídicas que no están registradas o carecen de residencia, tales como la de los interés de debentures, las cuales se consideran de fuente argentina cuando la entidad emisora está constituida o radicada en el país, con prescindencia del lugar en donde se hallen ubicados los bienes que garantizan el préstamo o el país en que se ha efectuado la emisión; otras actividades son las de Agencias internacionales y Contenedores, Agencias de noticias internacionales, Seguros y reaseguros, Películas cinematográficas extranjeras, Remuneraciones a Directores del exterior, Actos jurídicos entre empresas vinculadas, también el concepto de residencia, que la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que para que se de tal situación, las personas de existencia visible tienen que residir en el país durante más de seis meses, con algunas consideraciones; el valor locativo de inmuebles; los intereses presuntos para determinados casos (Navarrine y Asorey, 1985).

Las presunciones de la Ley de Procedimiento Tributario

Como primera medida, tenemos que destacar que el fisco tiene la facultad, ante determinadas circunstancias, de establecer la materia imponible. Dicha posibilidad dada a la Administración Federal, es lo que se conoce como Determinación de Oficio. En tal sentido, en los artículos 16 y 17 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998), de Procedimiento Tributario, se establecen las primeras pautas para dar inicio al proceso determinativo por parte del fisco. Una primera situación que se tiene que dar como condición necesaria, según lo establece el Art. 16 es que: "...no se hayan presentado las declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas...", y continua diciendo: "...la Administración Federal de Ingresos Públicos

procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso y a liquidar el gravamen correspondiente...", es decir que verificada la condición necesaria, se habilita al fisco a iniciar el procedimiento de determinación de oficio; y termina, el primer párrafo de dicho Art. 16, estableciendo un orden de prioridad respecto al método a utilizar para llevar adelante el procedimiento en cuestión al decir: "...sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella...". En el segundo párrafo, se especifican los funcionarios competentes para llevar adelante este procedimiento, al decir que son los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos, en los términos de los Art. 9, punto 1, inciso b), y 10 del decreto 618/1997, no así las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos. Esto nos está marcando un ámbito de competencia jurisdiccional, ya que no cualquier funcionario tiene la facultad de intervenir en este procedimiento.

Por su parte, el articulo 17, regula el procedimiento en cuanto a los plazos, la vista, los recursos que se autorizan a interponer, el contenido de la determinación de oficio (deuda en concepto de impuestos, multas, intereses, actualización, etc.), pronto despacho, responsabilidad solidaria, casos en los que no se aplica el procedimiento, etc.

Ya entrando en el artículo 18, el cual regula las presunciones de la ley de procedimiento tributario, se puede observar la clara distinción entre las presunciones simples y las presunciones generales. En cuanto a las primeras, el primer párrafo del artículo establece la base desde la cual se parte para la aplicación de una presunción (simple) al decir que: "La estimación de oficio se fundara en los hechos y circunstancias conocidos...", es decir que se parte de un hecho conocido por el fisco, estableciendo luego, dicho artículo, que en virtud a la existencia de una vinculación o conexión normal, se pueda inducir la existencia y medida de

un hecho imponible previsto en las leyes impositivas. Nombra alguno de los indicios a tener en cuenta: capital invertido en la explotación, fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros periodos fiscales, monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, etc.; siendo esta una lista enunciativa, no taxativa, ya que en última instancia se aclara que se puede valer de cualquier elemento de juicio.

Esta idea, del uso de índices para las determinaciones de las ventas o servicios prestados por un contribuyente, se refuerza en el último párrafo, ya que se da una lista (enunciativa, no taxativa), de distintos indicadores, de los cuales el fisco se puede valer, de manera individual o combinada.

En el tercer párrafo, se establecen una serie de presunciones generales, que admiten prueba en contario por lo que se las puede clasificar como presunciones legales relativas. Asimismo, son de carácter perinormativo, ya que de acuerdo a lo prescripto por el artículo 16 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998) la determinación de oficio está prevista para aquellos casos en los que el contribuyente no ha cumplido con su obligación de presentar declaraciones juradas, o resulten impugnables las presentadas. Algunas de las presunciones establecidas por dicho artículo 18, son:

- a) Alquiler de inmuebles destinados a casa-habitación
- b) Inmuebles cuyos precios sean notoriamente inferiores a los de plaza
- c) Diferencias físicas de inventario de mercaderías
- c´) Relevamientos de producción, efectuados mediante imágenes satelitales
- d) Método de punto fijo
- e) Operaciones marginales
- f) Incrementos patrimoniales no justificados

- g) Depósitos bancarios debidamente depurados
- h) Remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas

Una salvedad que se establece en el cuarto párrafo del artículo, es que no se pueden aplicar dichas presunciones de manera conjunta para un mismo gravamen por un mismo periodo fiscal. Tal carácter restrictivo en su aplicación conjunta, se fundamenta en el carácter excepcional que debe reconocérsele al procedimiento de la estimación de oficio. En términos generales, la aplicación conjunta implica, el uso de dos presunciones independientes, que partiendo de distintos indicios, permita determinar la misma materia imponible. Un punto a tener presente, es si los hechos que se utilizan son independientes entres si, en cuyo caso al no depender uno del otro, no hay correlación entre ambos, no habría problema de utilizarlos de manera conjunta.

El empleo no registrado como base para una determinación de oficio

Ya hemos visto, que en el inciso h) del artículo 18 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998), se establece una presunción legal, para llevar a cabo una estimación de oficio, que se refiere a lo que se conoce como empleo no registrado. Concretamente, nos dice la norma, que los hechos desde los cuales partimos son, las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas.

Una particularidad que tiene esta presunción, en relación al resto de las presunciones enunciadas en el artículo 18, es que, los hechos desde los cuales se parte, salen a la luz, a partir del propio accionar del ente recaudador. Esto es así, desde la firma del Decreto Nº 507/93, en el que, en su artículo 3, se establece en términos generales que, será la Dirección General Impositiva, y luego, con la redacción del Decreto Nº 618/97, la Administración

Federal de Ingresos Públicos, la encargada de la aplicación, recaudación , fiscalización y ejecución judicial en materia de recursos de la seguridad social; y más específicamente en su artículo 23 se indica que, a los fines del cumplimiento de las leyes, decretos, reglamentos y toda otra norma previsional y de la seguridad social, la Dirección General Impositiva (luego la AFIP) tendrá las facultades de verificación y fiscalización comprendidas en el Capítulo IV del Título I de la Ley Nº 11.683, t.o. 1978 (que en el ordenamiento de la ley de procedimiento, llevada a cabo en 1998, paso a ser el Capítulo III), relacionado a la determinación y percepción de impuestos; habilitando al fisco, entre otras cosas, a las atribuciones descriptas en el artículo 10 de la Ley Nº 18.820 (1970).

Este dispositivo legal describe una serie de facultades para verificar el cumplimiento de las leyes, decretos, reglamentos y toda otra norma previsional, fiscalizando el contenido de las declaraciones juradas e información, o la situación de cualquier presunto obligado o responsable en materia de seguridad social. En concreto, se refiere a la posibilidad, por parte de los funcionarios o inspectores actuantes a:

- a) Efectuar inspecciones en los lugares de trabajo, oficinas o administración de las empresas y todo otro sitio que permita el cumplimiento de su cometido,
- b) Citar y hacer comparecer al responsable u obligado, para contestar o informar, los requerimientos que se le formulen, así como presentar o exhibir los comprobantes, documentos y registros vinculados a situaciones contempladas por las leyes de previsión,
- c) Inspeccionar los libros, anotaciones, registros, papeles y documentos de los responsables u obligados,
- d) Practicar notificaciones e intimaciones,
- e) Requerir el auxilio de la fuerza pública,

- f) Recabar órdenes de allanamiento,
- g) Requerir la colaboración de los organismos nacionales, provinciales o municipales,
- h) Solicitar embargo preventivo u otras medidas cautelares,

En definitiva, en cumplimiento de esta estructura normativa, y con el objeto de asegurar la correcta aplicación legislativa en materia de seguridad social, por parte de los obligados o responsables, es la propia Administración Federal, quien se encarga de establecer cualquier tipo de irregularidad en el ámbito de las relaciones laborales, ya sean estas, la falta o incorrecta registración de un empleado en relación de dependencia; la declaración en defecto, de las remuneraciones de los empleados registrados, en relación a la carga horaria; la incorrecta declaración de ingresos, respecto a lo que dictan las convenciones colectivas de trabajo, laudos, actas acuerdo, etc.; la incorrecta aplicación de alícuotas contributivas; etc.

Como se puede observar, esta función primaria del fisco nacional, en el ámbito de la seguridad social, está fundamentalmente apuntada al resguardo de las disposiciones normativas dictadas al respecto, con una orientación a garantizar la integra recaudación previsional. Pero como consecuencia de ello, se establece la base central, los hechos fundadores de la presunción establecida en el inciso h) del artículo 18 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998). Con lo cual, se puede afirmar, sin temor a equivocarnos, que esta facultad conferida al ente recaudador, permite una doble vía de recaudación, en primer lugar, lo que tiene que ver con los aportes y contribuciones que se determinen como consecuencias de la aplicación de las facultades de fiscalización en el ámbito laboral, y luego, en caso de corresponder, los impuestos nacionales (impuesto a las ganancias, IVA, impuestos internos), que por aplicación de la presunción analizada, se estimen de oficio, en la medida que allí se dispone.

Determinación de Oficio en base a inspecciones laborales

La Ley Nº 25.795, sancionada el 29 de octubre del 2003 y promulgada el 14 de noviembre del mismo año, introdujo una serie de modificaciones a la ley de procedimientos tributarios. Su artículo 1, apartado IV, reza lo siguiente:

"Incorpórense como incisos c´), g) y h) del articulo 18 (de la ley 11683 t.o. 1998), los siguientes:"

Y en lo que respecta al inciso que nos interés, se lee:

"h) El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan:

1. En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un diez por ciento en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2. En el impuesto al valor agregado

Montos de ventas gravadas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generara ningún crédito fiscal.

3. El método establecido en el punto 2 se aplicara a los rubros de impuestos internos que correspondan.

Las diferencias de ventas a que se refieren los puntos 2 y 3 de este inciso y de los incisos f) y g) precedentes, serán atribuidas a cada nos de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial en el que se constataren tales diferencias,

prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado."

Esta ley viene a recoger jurisprudencia relacionada a inspecciones laborales, en las que se determinaron diferencias salariales y de los aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de Seguridad Social, y que dieron origen asimismo, a estimaciones de oficio en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado, al considerar que aquellas fueron abonadas con ingresos marginales provenientes de la actividad comercial. A continuación se analizaran brevemente, los antecedentes jurisprudenciales más resonantes, así como la doctrina vinculada a esta temática.

El primero de ellos es un fallo de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 01/10/2002. En un relevamiento de personal realizado por el fisco, a la firma Juan Walicki SRL, en función a las manifestaciones recabadas al personal en relación de dependencia, se detectaron diferencia en el monto de sus remuneraciones y en las fechas de ingreso al trabajo, respecto de las declaradas por la sociedad, sobre la cual se determino deuda previsional, presumiendo que dichas remuneraciones fueron abonadas con rentas provenientes de la actividad empresarial, considerándolas ventas omitidas, arribando así a la determinación de IVA, siendo confirmado por el Tribunal Fiscal.

Alguna de las consideraciones a resaltar son las que a continuación describimos. Entre los planteos realizados por la firma recurrente de la determinación de oficio, agravia, en primer término, el criterio llevado a cabo por el fisco nacional, al entender que parte de la presunción se trata de remuneraciones exteriorizadas conforme al art. 18 de la Ley Nº 11.683, cuando en realidad responde al concepto de remuneraciones estimadas a los efectos fiscales mediante actas que han sido impugnadas. En tal sentido resuelve el Tribunal Fiscal de la

Nación que es necesario poner de relieve la razonabilidad de utilizar el monto de los salarios como instrumento que conduce a la estimación de la materia imponible. Ello, habida cuenta que las bases remunerativas sujetas a cotizaciones a los sistemas de la seguridad social constituyen un indicio que compone un ítem específico de los gastos generales de los negocios, lo que permite presumir, en caso de discordancia entre lo constatado y lo declarado, la existencia de ventas omitidas.

Señala, la recurrente, que la metodología de investigación del organismo recaudador obedeció a la imposibilidad de detectar alguna anomalía en la contabilidad, considerando que la estimación de oficio de la obligación tributaria, constituye la alternativa supletoria de la determinación de oficio sobre base cierta, con lo cual, se fija un orden de prelación cronológico, ya que aquella solo procede en los casos en que debido a la inexistencia de elementos, registración contable con notorias deficiencias, documentación que no resulte fehaciente o insuficiencias de diversa índole, se torna imposible la apreciación inmediata de los hechos y bases imponibles. Por lo tanto, la administración fiscal debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o sobre "base cierta") y recién frente a los supuestos más arriba enunciados, recurrir al método indiciario, que se presenta así como excepcional y subsidiario. Pero en este caso, se objetó la contabilidad, al detectar que las remuneraciones declaradas eran menores a las efectivamente erogadas, por lo que lo llevo a entender que los elementos conocidos solo le permitían presumir la existencia y magnitud de la materia imponible (superposición parcial del método directo y de la estimación).

Considera, la apelante, que el criterio fiscal no se ajusta a los términos del art. 18 de la ley 11.683, que cuando se refiere a "sueldos o salarios" lo hace en relación a los probados documentalmente, y no a los estimados administrativamente. A juicio del tribunal, tal

posición responde a un error conceptual sobre la propia definición de la presunción, que no debe ser entendida sino como la operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido que según la experiencia le sigue o precede. Adviértase que en el caso el Fisco consideró un hecho inferente, según su entender, comprobado y documentado actuarialmente (las "encuestas") para derivar luego la existencia de otro hecho, el hecho inferido (ventas omitidas).

En cuanto a las manifestaciones de los empleados, vertidas en las denominadas "encuestas", el tribunal sostiene que el método se ajusta, en principio, al marco establecido en el capítulo V de la ley procesal ("Verificación y Fiscalización") que faculta a la Dirección General Impositiva -en forma amplia-, a verificar en cualquier momento el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos o resoluciones administrativas; entre ellas, las de citar a cualquier tercero que a su juicio tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquellos (cfr. art. 35, inc. a). Su último párrafo prevé a la vez que cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a), se dejará constancia en actas de las manifestaciones y que "dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos" (art. 35, inc. c) último párrafo, t. v.). Como se observa, la ley de procedimiento tributario habilita a inspectores del ente recaudador a recibir declaraciones con fines de prueba, por lo que, aquellas actas, cumplen la función de "servir de prueba en los juicios respectivos", y su valor probatorio intrínseco puede ser desvirtuado por cualquier medio de prueba.

Por otro lado, desvirtúa la recurrente, las encuestas de personal, al considerar que fueron hechas bajo presión de los inspectores actuantes, y además que contradicen al testimonio efectuado ante escribano publico por parte de los empleados, con dos días de

antelación a la inspección; pero entiende el tribunal, que las sucesivas declaraciones de los empleados de la firma actora (las primeras, expuestas a requerimiento del empleador ante un escribano; las segundas, ante los inspectores del organismo) son contradictorias en cuanto a su contenido; específicamente, en punto a las remuneraciones percibidas. Desde cierta perspectiva, es indudable que un aspecto importante en la ponderación del testimonio es el examen de las relaciones del declarante con las partes y, como derivación de ello, el grado de espontaneidad y voluntariedad de la declaración, por lo que a juicio del tribunal, estos dos elementos restan valor probatorio a las manifestaciones vertidas ante escribano y, al mismo tiempo, otorgan mayor grado de convicción a las expresadas ante la inspección. Nótese en primer lugar la de por sí llamativa actitud de convocar a prestar declaración a sus propios empleados "en previsión" de una supuesta futura actitud del Fisco, llevada a cabo dos días antes de la inspección. No puede pasar desapercibido tampoco la dependencia económica de los declarantes que -se reitera- no prestaron declaración ante el notario en forma voluntaria sino ante el requerimiento de su empleador, lo que traduce su ausencia de espontaneidad o naturalidad. Precisamente, estos dos caracteres se evidencian en la oportunidad de responder a las preguntas formuladas por la inspección, denostadas infundadamente por la actora.

Por último, en relación a este fallo, ataca la apelante la resolución administrativa al considerar que las impugnaciones previsionales no se encontraban firmes y consentidas, situación que no se corresponde con las constancias de autos, de donde se desprende que la impugnación incoada, fue desestimada en sede administrativa, no acreditando la interposición de recurso algún contra tal decisión.

Con fecha 02 de Junio del 2003, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, dicta un fallo en similares términos al descripto precedentemente. En este caso el fisco, había determinado el impuesto a las ganancias a la firma Excándalo Disco SRL, en la que la señora

Marta Alicia Corte de Ascua es socia en un 50%, a partir de la constatación de remuneraciones omitidas, que se consideraron sueldos marginales vinculados con ventas omitidas. Que, en primer término, la fiscalización desestima la veracidad de los libros llevados por la empresa, al haber constatado remuneraciones omitidas ante el Sistema de Seguridad Social, al igual que en el sistema de registración de la sociedad, por lo que procede a estimar las operaciones realizadas por la empresa. Que asimismo, el tribunal entendió que era razonable utilizar el criterio de determinar impuesto a las ganancias a partir de la existencia de empleados no declarados, estimando sueldos marginales bajo la presunción de que los mismos fueron pagados con rentas provenientes de la actividad empresarial, al considerar que tales remuneraciones constituyen un indicio que componen un ítem especifico de los gastos generales de los negocios y que permite presumir, en caso de discordancia entre lo constatado y lo declarado, la existencia de ventas omitidas.

Un planteo llevado a cabo por la recurrente en este fallo, está relacionada a la posibilidad de deducir los sueldos marginales y las contribuciones en el balance impositivo. Pero, del juego armónico, que hace el tribunal fiscal, de los artículos 40 y 37 de la Ley Nº 20.628 (de impuesto a las ganancias), se desprende que, al no haber declarado tales remuneraciones como pasivos monetarios, ocultando de este modo ganancia imponible, no resulta procedente la deducción de tales conceptos por no ajustarse a derecho, puesto que además de las consideraciones necesarias para que un gasto sea deducible, las disposiciones legales y reglamentarias exigen que la erogación considerada como gasto esté respaldada por la documentación pertinente. Que, asimismo, tiene dicho el Tribunal, que para que el contribuyente pueda deducir gastos no documentados y eximirse del pago sobre el monto correspondiente a los mismos, tiene que probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y/o conservar la ganancia gravada sino, también, quién

recibió realmente el pago (cfr. doctrina de la sala in re "Parques Interama S.A., 21/9/99). Pero luego, esta decisión es revocada por la Cámara, por cuanto asiste razón al recurrente al sostener que del mismo modo en que se ajustó su obligación impositiva en atención a los sueldos marginales detectados, corresponde que se permita su deducción habida cuenta que por su naturaleza cabe definirlos como gastos necesarios. Las remuneraciones advertidas por la inspección, no sólo se relacionan razonablemente con ventas omitidas, sino también y de acuerdo a idéntico razonamiento, con gastos vinculados a aquéllas, de modo que, tal como sirven para incrementar los ingresos deben computarse para disminuirlos. En el caso, los sueldos detectados no estaban documentados. Sobre el punto, conviene señalar que la prohibición de deducir las salidas no documentadas encuentra sustento en la presunción legal relativa ("iuris tantum") de que no constituyen gastos necesarios y una de las reglas impositivas conexas que de ellas se deriva es el impedimento para ser descontadas en el balance impositivo, consecuencia que no constituye sanción o penalización sino la aplicación sencilla y directa de un principio general para la reincorporación de los componentes negativos en el balance impositivo del impuesto a la renta, criterio acogido por la Corte Suprema en la causa "Radio Emisora Cultural SA", donde sostuvo que la "obligación de pago prevista por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias constituye la imposición de un tributo y no una sanción". De modo que, ante la carencia o insuficiencia de documentación que acredite el gasto, la ley prevé que no se admitirá la deducción si se aplican una de dos presunciones: a) que el gasto es inexistente, b) que ha sido realizado para obtener, conservar o mantener ganancias exentas. Esta consecuencia puede ser evitada aun si no se cuenta con documentación, si se demuestra que la erogación por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Un aspecto a tener en cuenta, es que en ambos casos se parte de la determinación de

remuneraciones marginales, la que dan origen a la impugnación de la registración contable, habilitando la estimación de oficio. Esto es importante aclararlo, ya que la obligación tributaria en nuestro sistema impositivo, la denominada estimación de oficio constituye la alternativa supletoria de la determinación de oficio sobre base cierta. La Ley de Procedimiento Tributario fija un orden de prelación cronológico, ya que aquélla sólo procede en los casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración contable con deficiencias, documentación que no resulte fehaciente e insuficiencias de diversa índole, se torna imposible la apreciación inmediata de los hechos y bases imponibles. Que, de tal modo, la Administración Fiscal debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o sobre "base cierta") y recién frente a los supuestos antes mencionados, recurrir al método indiciario, que su presenta así como excepcional y subsidiario.

Se puede observar, a través de ambos fallos, que se sienta un precedente en cuanto a la posibilidad que se le da al organismo recaudador de estimar de oficio la materia imponible a partir de la detección, mediante inspecciones laborales, de remuneraciones marginales, las que hasta ese momento eran tenidas como un ítem mas, dentro de los gastos generales del balance de una empresa. Luego, con el dictado de la Ley N° 25.795, que como dijimos, viene a recoger los conceptos vertidos en esta jurisprudencia, se incorpora de manera específica y separada del resto, la presunción relacionada a las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas.

El ultimo fallo que se analizará y que sirvió de antecedente para el dictado de la Ley N° 25.795, fue emitido con fecha 19/08/2003, por la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación. En esa oportunidad, el fisco nacional estimo ventas omitidas en el IVA, por aplicación de lo establecido en el último párrafo del artículo 18 de la Ley Ritual, a partir de la determinación

de deuda previsional a la firma ECA SA, con la particularidad de que se consideraron las remuneraciones marginales como utilidad bruta. Así, para calcular el monto de venta se calculó el margen de utilidad bruta según el estado de resultados presentado, y ése porcentaje, aplicado a las remuneraciones no declaradas, originó las ventas omitidas. Asimismo, para determinar el resultado del ejercicio se detrajo, en concepto de gasto, el monto de las remuneraciones no declaradas.

Efectúa, en primer término, el Tribunal Fiscal, un análisis de la pertinencia en cuanto al uso del método presuntivo, teniendo de resalto que las determinación en base presunta, como método subsidiario, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requieren la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados (conf. Dadea, Marta Elisa, sala B de este Tribunal, 22/12/83).

Tal como se dio en los casos anteriores, la recurrente se agravia al entender que se trata de la presunción de una presunción, al considerar que el ente recaudador, toma como ciertas las declaraciones del personal relevado, vertidas en las encuestas y por tanto tachar de falsos los registros contables llevados por la firma. En ese sentido, resalta que darle validez únicamente a las declaraciones de algunos trabajadores, y no a la documentación y registros de la empresa, no implica que sea un hecho probado y cierto que hubo diferencias salariales.

En este caso, el Tribunal Fiscal revoca la determinación de oficio del IVA, habida cuenta de la deficiente metodología empleada por el fisco, que conduce a un resultado que no se corresponde con la realidad. Fundamentalmente discrepa con la posición del fisco, que entiende que "...el ajuste impositivo, si bien utiliza un método presuntivo para determinar la materia imponible, tiene su origen en un hecho cierto y probado -diferencia de

remuneraciones-... por lo que nos hallamos frente a ajustes que desencadenan una suerte de presunciones, sino de un hecho cierto que tuvo implicancias impositivas a través de métodos presuntivos técnicamente aceptables". Considera el tribunal, que no puede concluirse que la circunstancia de que el contribuyente no impugnara la deuda previsional, transforma los hechos allí controvertidos en hechos ciertos que sirvan al ente fiscal para determinar las obligaciones impositivas. Más aun, considerando que el propio contribuyente en el momento de efectuar el pago de aquella deuda, dejó constancia de su disconformidad con la misma. El ente fiscal sólo se encontraba autorizado a utilizar la presunción que establece el último párrafo del art. 18 de la ley ritual.

Considera, el juzgador, que las supuestas declaraciones de los trabajadores encuestados por los funcionarios de la administración, no han sido corroborados ante este Tribunal, ya que los mismos han negado que hubieran percibido salarios superiores a los registrados.

Se destaca, que los actuantes manifiestan que constataron que "algunos de los empleados que según la información recibida fueron dados de baja en las declaraciones juradas se encuentran actualmente en actividad según surge de los registros respectivos", elemento este que sirvió de fundamento al efectuar la liquidación de la deuda de aportes y contribuciones, pero sin que se tuviera en cuenta que la empresa contrata personal para zafra y post zafra, lo que puede generar diferencias en las fechas de ingreso del personal. Dicha circunstancia no sólo es mencionada por los propios funcionarios fiscales en su informe, sino por los testigos en las presentes actuaciones.

De tal forma, esos elementos no pudieron constituirse en el único fundamento tenido en cuenta para obtener la materia imponible, toda vez que se debió recurrir a otros, para confirmar si esos datos se correspondían con operaciones gravadas.

El Fisco Nacional no puede basarse en simples sospechas ni en cadenas de presunciones; debe destacarse que la circunstancia de tomar como premisa menor una presunción y no un hecho conocido, constituye un razonamiento que carece de sustento legal, ya que legalmente debe existir un indicio que permita arribar a una presunción, y no llegar a una conjetura partiendo de otra presunción.

Las presunciones simples están vinculadas con la apreciación que haga el juez de los hechos imponibles, siempre que la misma observe las reglas de la sana crítica. Estas presunciones simples o indicios son los cánones dentro de los cuales se debe mover el juzgador. Están enumeradas en el primero y el último párrafo del art. 18 de la ley de rito.

Por otra parte, en el tercer párrafo de dicho artículo, se prevén presunciones específicas, las cuales se encuentran taxativamente enumeradas.

En todos los casos, el ente fiscalizador debe probar el hecho en el que se basa la presunción. Y ello es así, porque tratándose de juicios de probabilidad -no de certeza-, el Fisco debe acreditar el hecho base (precisión), que exista conexidad entre aquel hecho y la consecuencia que se extraiga como sumamente probable (seriedad) y, además, todos los hechos conocidos deben conducir a la misma conclusión (concordancia).

Que de la circularizacion a los principales proveedores y clientes de la firma, no se detectaron operaciones no registradas; se circularizaron las entidades bancarias de la ciudad de Concordia, solicitándose información referida a la firma actora como a los Directores no detectándose irregularidades con los registros y estados contables de la empresa. Tampoco se constataron diferencias con relación a los importes declarados en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y los que surgen de los estados contables.

En el mismo sentido opina Marina Parera (2003), quien considera que para presumir un hecho probable, debe partirse necesariamente de un hecho cierto, ya que de lo contrario no se obtiene una presunción, sino una ficción, por lo cual para presumir ventas omitidas en el IVA o en el Impuesto a las Ganancias, debe tratarse de resoluciones por empleo no declarado, o diferencias de base que se encuentren firmes y sin posibilidad de ser discutidas (es decir, consentidos por el contribuyente o con sentencia de la Cámara Federal de la Seguridad Social). Lo que intenta resaltar Parera, es el hecho de que al realizar encuestas de personal, o al recibir información de acuerdos judiciales homologados, de donde se desprende que existe empleo no registrado o diferencias no declaradas, serán indicios a partir de los cuales el Fisco deberá verificar, fiscalizar y determinar si existe o no deuda, con la posibilidad de se apele dicha determinación.

Aplicación del Art. 18 inc. h) Ley Nº 11.863 (t.o.) 1998 en la actualidad

Queda, entonces, evaluar cual es en la actualidad, el grado de aplicación de esta herramienta para llevar adelante el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible, teniendo como punto de partida remuneración marginales detectadas mediante inspecciones laborales, y en todo caso, analizar cuáles son las causas que estarían incidiendo en desmedro de su utilización por parte del fisco nacional.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), tiene bajo su órbita el manejo de la Dirección General de Aduanas (DGA), Dirección General Impositiva (DGI) y, con el dictado del Decreto 1231 del año 2001, la Dirección General de los Recurso de la Seguridad Social (DGRSS). Esta última es la que tiene a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización de los recursos de la seguridad social. Pero desde el punto de vista operativo, la situación es distinta si se trata de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde dichas acciones son todas llevadas a cabo por la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, mientras que en el resto del país, está a cargo de áreas especializadas, dependientes de cada una de las Dirección Regionales Impositivas. No obstante, esta observación relacionada

a la jurisdicción operativa interna del la AFIP, se observa que la DGRSS, es quien tiene a su cargo lo que en general llamamos inspecciones laborales, y que abarca por sobre todas las cosas a relevamientos de personal en los domicilios de los contribuyentes, es decir entrevistas a trabajadores o personas que los inspectores presumen se encuentran bajo dependencia laboral del dueño del comercio, todo esto mediante una serie de preguntas de índole laboral formuladas por los actuantes y cuyas respuestas brindadas por los entrevistados son volcadas a una planilla de trabajo, y de las cuales surgen las inconsistencias tales como falta de registración de un empleado, diferencia en la fecha de ingreso, diferencia en las remuneraciones, etc., que recaen en una determinación de deuda, previo proceso de fiscalización. También nos referimos, cuando hablamos de inspecciones laborales, a otro tipo de acciones tales como el diligenciamiento de acuerdos laborales homologados.

Una primera pregunta a resolver es cuál es el curso que la Administración Federal le asigna a aquellas fiscalizaciones de seguridad social en donde se detectan remuneraciones marginales. Para simplificar el análisis nos vamos a centrar en el caso de los relevamientos de personal, con lo cual las inconsistencias, a grandes rasgos, vienen dadas por la falta de registración de empleados, diferencias en la fecha de ingreso entre las declaradas por los trabajadores y las declaradas por el empleador, diferencias en la remuneración.

En este sentido, nos encontramos con un obstáculo difícil de sortear, cual fue, que no se encontró información oficial de estadísticas que indiquen si ante el cierre de una fiscalización de seguridad social donde se verificaron remuneraciones marginales, el fisco nacional impulsaba la apertura de una fiscalización impositiva con base a lo establecido por el artículo 18 inc. h) de la Ley Ritual, que en definitiva nos permitiría evaluar el grado de aplicación de esta presunción.

Por este motivo, se llevo a cabo un trabajo de campo consistente en una encuesta realizada a veintitrés (23) Contadores Públicos, profesionales independientes o empleados o asociados a estudios contables y con experiencia en atención de fiscalizaciones impositivas y de seguridad social, que en su conjunto representan a más de seiscientos clientes, a quien se le planteaba el siguiente interrogante:

¿Atendió en algún momento de su carrera profesional, una inspección impositiva con origen en remuneraciones marginales, detectadas mediante una inspección laboral?

Esta pregunta, funcionaba como un disparador dentro de la estructura de la encuesta. En principio permitía dos respuestas posibles. En caso de que la respuesta fuese positiva, la encuesta se abría a otras preguntas tendientes a dilucidar las características de la fiscalización en cuestión. Por el contrario, si la respuesta era negativa, la encuesta se daba por finalizada.

Llamativamente, esta última fue la respuesta dada por todos los profesionales consultados, lo que nos lleva a la clara conclusión, de que la presunción establecida en el articulo 18 inciso h) de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998), ha caído en desuso, por parte del fisco nacional.

CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Conclusiones

Nos queda entonces, a modo de conclusión de este trabajo, establecer las posibles causales, a nuestro entender, que llevan al fisco nacional a desatender una herramienta que posee a su alcance, de una manera inmediata, en relación a los indicios planteados en el resto de las presunciones del Art. 18 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998).

En primer lugar, la Ley de Procedimiento Tributario, tal como lo hemos mencionado, establece un orden de prelación en el procedimiento de Determinación de Oficio. Es decir, el órgano recaudador está facultado a llevar a cabo la recomposición de la materia imponible mediante el citado procedimiento, en base a presunciones (simples o legales), en la medida que no se tengan elementos ciertos para el cálculo de la base imponible por parte de la administración. Esta cuestión, como hemos visto en el análisis más arriba, es tomada por la jurisprudencia, en una clara ratificación del orden de prioridad. Esta, entendemos, es la principal barrera de contención que frena la posibilidad de avanzar de manera automática con una determinación de oficio impositiva con posterioridad a la determinación de deuda en seguridad social (en el marco de una inspección laboral), mediante el uso de la presunción bajo análisis. Se veda esa posibilidad de automatizar el proceder fiscal de aplicación de la presunción, ante el surgimiento de los indicios contenidos en el inciso en cuestión. No obstante esta prohibición de automaticidad, su pudo conocer que los resultados de las fiscalizaciones (que abarcan a las fiscalizaciones en materia de seguridad social), permanecen como antecedentes para futuras fiscalización de los sujetos imponibles. Lo que nos lleva a la conclusión que las fiscalizaciones son generadas en base a elementos ciertos, y que en todo caso esos antecedentes podrían ser utilizado como elemento de refuerzo para un posible ajuste. Es decir que tiene una prioridad secundaria en una fiscalización.

Otra de las limitantes al uso de esta presunción, viene dada por los antecedentes plasmados en el fallo Corte de Ascua, Marta Alicia c/DGI, en el que se le permite a la contribuyente deducir como gasto necesario en el impuesto a las ganancias, las remuneraciones marginales utilizadas para estimar ventas omitidas, lo que en definitiva genera un efecto casi neutro en el balance impositivo, al considerar que tales remuneraciones representan ganancias netas más un diez por ciento en concepto de renta dispuesta o

consumida, pero por otro lado, según el antecedente jurisprudencial, también representa un gasto necesario, lo cual redundaría en un esfuerzo sin frutos desde el punto de vista recaudador por parte del fisco, por lo menos en cuanto a los ajustes en el Impuesto a las Ganancias que se quisieran proponer.

Ya adentrándonos en el plano estratégico de gestión institucional de las fiscalizaciones bajo la órbita de la Administración Federal, encontramos de difícil aplicación la presunción bajo análisis en los términos aquí planteados, es decir que se utilicen de manera automática la detección de remuneraciones marginales para el inicio de Determinaciones de Oficio impositivas, Instrucción General mediante, a instancia de las áreas fiscalizadoras del Régimen Nacional de Seguridad Social, por que se generaría un aumento en la litigiosidad de las fiscalizaciones, generando una dilación y un dispendio administrativo, o en el peor de los casos disminuyendo el porcentaje de casos resueltos a instancias de las inspecciones actuantes. Podría ser entendido como un aumento de la presión fiscal.

Propuestas

Tal como se planteo en la introducción de este trabajo, la idea central era lograr potenciar las herramientas de control y fiscalización del fisco nacional, en este caso concreto mediante el uso de la presunción del artículo 18 inc. h) de la Ley Ritual, toda vez que se está en presencia de una doble vía de control y fiscalización, en primer término por el lado de los recursos de la seguridad social, y como consecuencia de esta y por vía de esta presunción, por el lado impositivo. Pero a esta altura, teniendo en cuenta las limitantes en el uso de las presunciones en general, y de esta en particular, así como de las implicancias, desde el punto de vista de la presión fiscal que podría tener aumentar su uso, nos encontramos en la necesidad de encontrar un equilibrio que le permita al fisco aumentar la eficacia de los

controles sin sobrepasar los límites planteados, que llevarían a situaciones legales y sociales no deseadas.

No por obvio, vamos a dejar de remarcar que cualquier modificación al esquema presuntivo de la Ley de Procedimiento Tributario, se debe llevar a cabo respetando los principios consagrados en nuestra Constitución Nacional, rectores de nuestro sistema tributario, principalmente el Principio de Legalidad, que nos indica que es el Congreso de la Nación, la institución autorizada para una modificación legal.

Dicho esto, resulta muy difícil abandonar una de las características principales del sistema presuntivo, cual es su supletoriedad, que impide la aplicación de la presunción bajo análisis de manera automática, para la determinación de la materia imponible. Una solución posible, pero poco viable, es que se habilite al fisco, previa modificación legal, a utilizar los indicios obtenidos en una fiscalización de seguridad social de manera inmediata para una determinación de oficio en materia impositiva, pero con algún tipo de graduación, que establezca por ejemplo una reducción en el ajuste impositivo, si el contribuyente opta por esta vía. Como se ve, la aplicación de esta posibilidad queda a opción del contribuyente, con algún beneficio, si esta opción es tomada. Por el contrario, si el contribuyente, decide no hacer uso de la opción de aplicación de la presunción de manera automática con alguna reducción, como consecuencia de una fiscalización en seguridad social, y decide, quedar a la espera de que el fisco por vía supletoria estime de oficio la materia imponible en base a remuneraciones marginales, esta opción le signifique un ajuste mayor. En concreto, la modificación legal, deja habilitada dos opciones a elección del contribuyente, ante una determinación de deuda de seguridad social, la primera es permitir que se le aplique la presunción bajo análisis de manera inmediata con una fuerte reducción en el ajuste impositivo, la segunda es no permitir que se le aplique la presunción en cuestión, de manera automática, y que en caso que el fisco lo decida,

siempre que la vía supletoria se habilite, aplicar la presunción pero bajo una situación más gravosa, sin la reducción de la primera opción. En definitiva, por vía legal, se potencia el control fiscal, pero trabaja como barrera de contención de un posible exceso en la presión fiscal, el hecho de que el uso de la opción es por parte del contribuyente.

BIBLIOGRAFIA

- Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén O. (2006). Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.
- Gotlib, Gabriel. (2003). El Régimen de Presunciones y Ficciones en el Derecho
 Tributario. El Procedimiento Tributario (255-285). Buenos Aires, Argentina:
 Abaco de Rodolfo Depalma SRL.
- 3. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila. (2005). Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social. Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.
- Piquer Mari, José Miguel (2010). La Epístola 117.6 de Seneca y las Presunciones.
 A propósito de su equivalencia con la Prolepsis. Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid, 21, 169-196.
- 5. Tribunal Fiscal de la Nación, 01/10/2002, Juan Walicki S.R.L. c/DGI.
- 6. Tribunal Fiscal de la Nación, 02/06/2003, Corte de Ascua, Marta Alicia c/DGI.
- 7. CNACAF, Sala II, 23/08/2007, Corte de Ascua, Marta Alicia c/DGI.
- 8. Tribunal Fiscal de la Nación, 19/08/2003 Eca S.A. c/DGI.
- Parera, Marina Inés. (Noviembre 2003). Reforma de la Ley de Procedimientos
 Tributarios. Alcance de la misma. Ley 25795. *Practica y Actualidad Laboral, VI*,

 08/03/2017, De ERREPAR Base de datos.
- Ley Nº 11.683 (t.o. 1998). Procedimiento Fiscal. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 12/01/1933.
- 11. Ley Nº 18.820. Dirección Nacional de Previsión Social, su creación. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 04/11/1970.
- 12. Ley N° 25.795. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 17/11/2003.

- 13. Ley Nº 20.628 (t.o. 1997). De Impuesto a las Ganancias. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 31/12/1973.
- Decreto Nº 507/93. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires,
 Argentina, 25/03/1993.
- 15. Decreto Nº 618/97. Administración Federal de Ingresos Públicos. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 14/07/1997.
- 16. Decreto Nº 1231/01. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 05/10/2001.