

## **Procedimiento de Determinación de Oficio**

### **Análisis del Fallo Nordeste Construcciones S.A.**

Ensayo escrito por Nicolás Jesús Rodríguez, año 2024; estudiante de 4to Año de la carrera de Contador Público en la Pontificia Universidad Católica Argentina Santa María de los Buenos Aires, Facultad Teresa de Ávila; para la asignatura Impuestos II.

#### **Resumen:**

En este ensayo se trata de describir y analizar el Procedimiento de Determinación de Oficio, sus puntos más relevantes y analizar el fallo “Nordeste Construcciones S.A.”, buscando puntos de encuentro entre los mismos y realizando una conclusión final.

#### **Palabras Clave:**

Tributos - Determinación de Oficio - Pruebas – Jurisprudencia – Fisco.

## **Introducción al concepto de Determinación de Oficio:**

Para comenzar a analizar lo que implica una Determinación de Oficio nos tenemos que remitir al art. 16 de la Ley de Procedimiento Fiscal. En ese artículo se da una definición de lo que implica la misma, la cual “consiste en la determinación por parte del fisco de la materia imponible o del quebranto impositivo, en su caso, y la liquidación del gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla”.

Sin embargo, la Determinación de Oficio no procede a realizarse en cualquier circunstancia. En el mismo artículo mencionado anteriormente, se deja en claro que la misma procede cuando **no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas.**

En estos casos, es normal que previo a que el juez administrativo inicie el procedimiento de determinación de oficio, los funcionarios que actuaron durante el Proceso de Verificación y Fiscalización, pongan en conocimiento de los contribuyentes copia de las liquidaciones efectuadas con sustento en la información recabada para su consideración. Cabe aclarar que, en el segundo párrafo del artículo 16, se deja en claro que *“las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos”* (Ley 11.683 de Procedimientos Tributarios, 1998). Esto quiere decir que la opinión de los fiscalizadores contenida en las liquidaciones no obliga al Organismo recaudador, pues en materia de determinación de oficio solo se expresa a través de los llamados "jueces administrativos" cuando emiten sus opiniones en ejercicio de funciones que le son propias

En una Liquidación Administrativa, se le da al contribuyente un plazo para que manifieste su conformidad o presente oposición. Usualmente, se le notifica que, si no acepta, las actuaciones se remitirán al área correspondiente para evaluar si procede iniciar el procedimiento de determinación de oficio.

## **Inicio y Prueba de la Determinación de Oficio:**

El art. 17 determina que el Procedimiento de Determinación de Oficio se iniciará con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones **administrativas y de las impugnaciones** o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos. Esta vista al contribuyente debe ser realizada por el juez administrativo, el único con competencia para realizarla.

La presencia de la vista al inicio del procedimiento de determinación de oficio es esencial para proteger las garantías del contribuyente, asegurando que esté al tanto de todas las actuaciones administrativas y de los elementos recopilados durante la fiscalización. Esta vista permite que se presenten las razones detrás de los cargos e impugnaciones, siendo una consecuencia lógica del derecho a la defensa. Sin embargo, no se puede exigir que en la vista se incluyan los fundamentos jurídicos de las impugnaciones ya que, de hacerlo, este acto se transformaría en una resolución determinativa del tributo.

La norma establece un plazo de QUINCE (15) días para que el contribuyente responda a la vista y presente las pruebas necesarias para su defensa. Este plazo es perentorio, pero puede ser prorrogado una sola vez por un período idéntico. La decisión de otorgar esta prórroga es discrecional del juez administrativo, y la resolución resultante no es susceptible de recurso alguno, debido a la irrecurribilidad de las medidas preparatorias de las decisiones administrativas.

La ley no especifica los medios de prueba que el contribuyente puede presentar, por lo que se debe recurrir a las normas supletorias, como la Ley de Procedimientos Administrativos y su decreto reglamentario, según lo estipula el artículo 116 de la Ley de Procedimientos Tributarios (LPT). Cabe destacar que el nuevo decreto reglamentario de la ley 19.549 ha introducido cambios relacionados con el uso de la plataforma electrónica y la creación de documentos y expedientes electrónicos, lo que impacta principalmente en ciertos medios de prueba, como la documental y la informativa.

Respecto a los medios de prueba que pueden ofrecerse (Bertazza, 2017), se destacan tres tipos:

**A) Documental:** Los artículos 27, 28 y 29 del decreto 894/2017 abordan la presentación de documentos, que pueden entregarse en original, en testimonios emitidos por una autoridad competente, o en copias certificadas por la autoridad administrativa antes de devolverlas al interesado. También se puede solicitar que cualquier documento, libro o comprobante presentado sea reservado y almacenado bajo constancia.

**B) Informativa:** Si se necesitan datos de terceros o de otros organismos de la Administración para sustanciar las actuaciones, estos deben solicitarse directamente mediante comunicaciones electrónicas oficiales, especificando la carátula del expediente electrónico, o mediante oficio, dejando constancia en el expediente. Se promueve una colaboración rápida, recíproca y permanente entre las áreas de la Administración, con un plazo máximo de veinte días para responder solicitudes de informes técnicos y diez días para informes administrativos no técnicos. Si los terceros no responden dentro del plazo establecido, se prescindirá de esta prueba.

**C) Testimonial:** La prueba testifical está regulada en los artículos 49 a 53 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos. La resolución que admite esta prueba debe establecer fecha y hora para la audiencia y una audiencia supletoria en caso de incomparecencia. El proponente debe garantizar la presencia de los testigos; si estos no comparecen, se pierde el derecho a producir la prueba.

La determinación debe incluir **el monto adeudado** en concepto de tributos y, en su caso, **multa**, con el **interés resarcitorio y la actualización**, cuando correspondan, calculados hasta la fecha indicada.

No será necesario emitir una resolución de determinación de oficio de la obligación tributaria si, antes de ese acto, el responsable acepta las impugnaciones o cargos formulados. Esta aceptación tendrá el efecto de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

## **Modalidades de la Determinación de Oficio:**

El **art. 16 de la ley 11.683** dispone que la determinación de oficio puede ser realizada en **forma directa**, por conocimiento cierto de la materia imponible, **o mediante estimación**, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella. Existe consenso doctrinario y jurisprudencial en considerar que la determinación presuntiva es subsidiaria, es decir, el Fisco debe realizar en primer lugar la determinación sobre base cierta, y solo frente a la imposibilidad, recurrir a la estimación (Bertazza, 2017).

La ley 27.430 al modificar la ley 11.683, incorporó un artículo a continuación del 18, que especifica los supuestos en que la Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presunta. Entre ellos figuran: cuando se adviertan irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y, en particular, cuando los contribuyentes o responsables se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de fiscalización o no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias.

## **Efectos de la Determinación de Oficio:**

El artículo 19 de la Ley 11.683 establece que, si la determinación de oficio resulta inferior a la realidad, el contribuyente está obligado a informar esta situación y pagar el impuesto correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones previstas en dicha ley.

La determinación del juez administrativo del impuesto, ya sea definitiva o presuntiva, una vez que quede firme, solo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos:

a) **Determinación Parcial:** Cuando la resolución indique explícitamente que la determinación de oficio es parcial y se especifiquen los aspectos fiscalizados. En este caso, solo los aspectos no mencionados explícitamente en la determinación anterior podrán ser modificados.

b) **Nuevos Elementos o Errores:** Si aparecen nuevos elementos de juicio o se constata un error, omisión o dolo en la presentación o consideración de los elementos que sirvieron

de base para la determinación anterior, como cifras de ingresos, egresos, valores de inversión u otros.

## **Introducción al Fallo Nordeste Construcciones S.A.:**

El fallo en cuestión involucra un recurso de apelación presentado por el Fisco Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva) y la firma Nordeste Construcciones contra una resolución emitida por el Tribunal Fiscal de la Nación. En el trasfondo de este litigio se encuentran disputas relacionadas con la determinación de la obligación fiscal de la empresa constructora Nordeste Construcciones S.A., tanto en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado (IVA) como al Impuesto a las Ganancias, durante ciertos períodos fiscales.

El fallo emitido por el Tribunal Fiscal de la Nación reviste una importancia sustancial en el ámbito tributario y legal, ya que aborda cuestiones clave relacionadas con la interpretación de la normativa fiscal, los procedimientos administrativos y la responsabilidad de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El Tribunal, en su resolución, analiza detalladamente cada uno de los aspectos planteados por las partes en disputa, fundamentando sus conclusiones en base a la legislación pertinente, la jurisprudencia relevante y las pruebas presentadas durante el proceso. En particular, se examinan aspectos como la notificación de certificados de obra, la aplicación de beneficios fiscales, la verificación de operaciones comerciales, la imputación temporal de los impuestos y la adecuación de las sanciones aplicadas.

El fallo refleja un debate complejo y multidimensional, que no solo abarca aspectos técnicos y legales, sino también consideraciones relacionadas con la conducta de los contribuyentes, la interpretación de la normativa tributaria y la justicia fiscal. En este contexto, el Tribunal desempeña un papel crucial como árbitro imparcial, encargado de resolver controversias y garantizar el cumplimiento adecuado de las leyes fiscales.

## **Análisis del Fallo:**

### **Órgano emisor:**

El órgano emisor del fallo es la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

### **Partes:**

Las partes involucradas son el Fisco Nacional (Administración General de Ingresos Públicos y la Dirección General Impositiva) y la firma Nordeste Construcciones S.A.

Como primera instancia, la actora busca impugnar esta Determinación de Oficio ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), quien dicta una resolución el 31 de marzo de 2004, la cual es apelada por ambas partes, lo que genera que el caso se eleve a una instancia mayor llevada a cabo por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala 01), la cual dicta sentencia el 4 de marzo del 2010.

### **Hechos:**

Los hechos que motivaron este caso se remontan al período fiscal de 1996, cuando la firma Nordeste Construcciones S.A. se vio involucrada en operaciones comerciales sujetas a impuestos, particularmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Ganancias. En el marco de estas operaciones, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) realizó una determinación de oficio de las obligaciones fiscales de la empresa.

Uno de los puntos centrales del caso se refiere a la aprobación de los certificados de obra, específicamente el Certificado de Obra N° 6C, correspondiente a la construcción de la Escuela N° 46 Nivel Medio - Villa del Carmen. Se argumenta que la empresa no fue debidamente notificada sobre la aprobación de esta obra, lo que afectó su capacidad para considerar las sumas involucradas como "devengadas" a efectos de la inclusión en el Impuesto a las Ganancias.

Además, se discute la cesión de derechos de las obras públicas de los certificados de obra N° 8C y 9C relacionadas con la terminación de servicios de agua potable en Laguna Blanca. Se señala que la empresa asumió la situación de cesionaria-adjudicataria de la obra después de que los beneficios fiscales asociados a estas obras hubieran perdido vigencia, lo que afectó la aplicación de los mismos.

En relación con los créditos fiscales en el IVA, se impugnaron comprobantes que referían a operaciones con supuestos indicios graves en su contra. La AFIP realizó una circularización de proveedores, quienes negaron la realización de las operaciones aducidas por la empresa. Además, los pagos asociados a estas facturas fueron realizados en efectivo, sin documentación respaldatoria adicional, lo que generó dudas sobre la veracidad de las transacciones.

### **Cuestiones a resolver:**

- La validez de la determinación de oficio realizada por la AFIP en relación con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Ganancias para el período fiscal de 1996.
- La interpretación y aplicación de la normativa tributaria relacionada con la aprobación de obras públicas y los beneficios fiscales asociados, particularmente en lo que respecta a los certificados de obra N° 6C, 8C y 9C.
- La veracidad y validez de los créditos fiscales en el IVA asociados a las operaciones comerciales de la empresa, especialmente en lo que concierne a la documentación respaldatoria de las transacciones y la circularización de proveedores realizada por la AFIP.
- La determinación de la responsabilidad de la empresa en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, considerando factores como la notificación adecuada de las aprobaciones de obras, la vigencia de los beneficios fiscales y la documentación respaldatoria de las operaciones comerciales.
- La aplicación de la multa por omisión del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA), incluyendo la evaluación de su legalidad y proporcionalidad, así como la existencia de elementos que respalden la presunta intención defraudatoria por parte de la empresa en relación con el pago del impuesto.

### **Normas en conflicto:**

- **Ley N° 11.683:** Ley de Procedimiento Fiscal.
- **Ley N° 20.852:** Ley de Promoción Industrial.
- **Ley N° 21.522:** Modificaciones a la Ley de Promoción Industrial.
- **Ley N° 24.307:** Ley de Presupuesto.



- **Artículo 45 de la Ley N° 11.683:** Referente a la sanción por omisión del pago de impuestos.
- **Artículo 46 de la Ley N° 11.683:** Referente a las sanciones por defraudación al fisco.
- **Artículo 52 de la Ley de Obras Públicas de la Provincia de Formosa N° 959:** Normativa relacionada con la verificación y aprobación de certificados de obra pública.
- **Artículo 9 del Decreto N° 2488/91:** Modificación de beneficios fiscales.

**Análisis de los distintos puntos de discusión de la sentencia por parte de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal:**

**Certificado de Obra identificado con el N° 6C de la "Escuela N° 46 Nivel Medio - Villa del Carmen":**

De acuerdo con el artículo 52 de la Ley de Obras Públicas de la Provincia de Formosa n° 959, los certificados de obra pública deben pasar por un proceso de verificación y aprobación por parte de la Administración Pública. Este proceso establece que el contratista debe elaborar el certificado en un plazo de cinco días y presentarlo a la inspección de obra para su verificación. Una vez verificado, el certificado se eleva al Departamento de Obras, y posteriormente a la Dirección del Organismo comitente para su aprobación. Una vez aprobado, se procede al reconocimiento y autorización de pago, y la copia negociable del certificado es entregada al contratista.

Al contrastar esta normativa con las evidencias del caso, se verifica que, según el informe presentado por el Instituto Provincial de la Vivienda, **no se notificó** a la empresa actora sobre el instrumento legal mediante el cual se aprobó la obra en cuestión.

En consecuencia, la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en este punto se sostiene, ya que se evidencia que la empresa contratista **no pudo declarar el certificado de obra** cuya aprobación desconocía. Por lo tanto, hasta ese momento, **no se había completado el hecho imponible** atribuido a la empresa actora.

### **Certificados de Obra nros. 8C y 9C de “Servicios de Agua Potable Laguna Blanca”:**

En primer lugar, el **decreto 2488/91**, que sustituyó el artículo 74 del decreto 2284/91, causó una notable desregulación en la actividad económica, afectando beneficios promocionales para las industrias argentinas, como los instituidos por las leyes 20.832 (1974) y 21.522 (1977). Sin embargo, este tema no es relevante para el caso en cuestión.

Los hechos imponderables discutidos en el caso se perfeccionaron en 1996, cuando los beneficios fiscales contemplados en las leyes 20.852 y 21.522 ya habían perdido su efectividad bajo la vigencia de la **ley de presupuesto n° 24.307**. Es importante destacar que los derechos de la parte actora surgieron a partir de la cesión de los derechos de la UTE Helpport S.A.- Inco-Sur S.R.L. - Unión Transitoria de Empresas, a la que se transfirió la obra en cuestión en 1994, según lo constatado en el expediente.

Por lo tanto, la cesión de derechos no pudo abarcar beneficios que la unión transitoria cedente ya no disfrutaba, o que esta había impugnado. En consecuencia, la situación de la parte actora debía regirse por la normativa vigente en el momento de la cesión, de acuerdo con el artículo 3 del Código Civil.

### **Ajustes de Créditos Fiscales en el Impuesto al Valor Agregado (IVA):**

Para abordar el agravio planteado por la parte actora respecto a la metodología utilizada por el Fisco para ajustar los créditos fiscales en el IVA, es fundamental comprender la facultad que la ley otorga a la administración fiscal para realizar estimaciones de oficio sobre la obligación tributaria en base presunta.

En primer lugar, esta forma de determinación es considerada un recurso excepcional disponible para el Fisco, el cual se ha desarrollado anteriormente.

Cabe aclarar que la presunción debe ser concordante, es decir, debe existir una relación coherente y natural entre el hecho cierto (indicio) y el hecho presumido. Esto implica que no se puede basar una presunción en otra presunción.

Por tanto, el hecho de que la determinación de la obligación se realice sobre **base presunta no descalifica el acto determinativo** ni le quita la presunción de legitimidad inherente a todo acto administrativo válido. En este sentido, corresponde a la parte que impugna demostrar de manera irrefutable los hechos en cuestión.

En el caso específico, el método utilizado por la AFIP para determinar los ajustes de los créditos fiscales en el IVA es adecuado. Primero, a través de la circularización de proveedores, se verificó que las operaciones reportadas por la empresa demandante no habían ocurrido, ya que los proveedores ni siquiera tenían conocimiento del contribuyente en cuestión. Además, ante la solicitud de la AFIP para presentar documentación respaldatoria de las operaciones declaradas, la empresa no pudo proporcionar ningún documento, argumentando que las transacciones se realizaron en efectivo y no se emitió ningún recibo ni remito.

### **Sanción por Omisión del Pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA):**

El Tribunal Fiscal de la Nación realizó un reencuadre de la sanción impuesta por la omisión del pago del Impuesto al Valor Agregado en el marco del artículo 45 de la ley 11.683. Este artículo contempla la sanción por culpa o negligencia del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones, donde basta que se haya efectuado un pago inferior a lo requerido por las disposiciones legales, como ocurrió en este caso.

Se argumenta que si la empresa tuvo oportunidad de defenderse de la sanción impuesta por la AFIP conforme al artículo 46 de la Ley de Procedimientos Tributarios (LPT), que exige no solo la prueba de la omisión en el pago del impuesto sino también la existencia de dolo en la conducta del infractor, entonces pudo ejercer adecuadamente su derecho de defensa frente a la infracción que el Tribunal Fiscal de la Nación decidió imponerle a través de la resolución impugnada. Esto se debe a que la materialidad de los hechos u omisiones son suficientes para presumir la culpa en los ilícitos descritos en el artículo 45 de la ley 11.683.

En este contexto, es relevante recordar que en el ámbito del derecho represivo tributario se aplica el principio de la personalidad de la pena, que establece que solo puede ser sancionado quien sea culpable tanto objetiva como subjetivamente. Aunque es inadmisibles la responsabilidad sin culpa, una vez que se ha demostrado que una persona ha cometido una conducta que merece sanción, su impunidad solo puede sustentarse en la aplicación de alguna excusa admitida por la legislación.

Por último, es importante señalar que la empresa no podía desconocer, como una entidad prudente en sus negocios que, en la fecha de la cesión de derechos, los beneficios

promocionales habían perdido su vigencia. Por lo tanto, la sanción impuesta tiene fundamento jurídico.

### **Decisión:**

En este caso, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la resolución apelada, con costas conforme los respectivos vencimientos.

Los jueces que dictaminaron esta sentencia son tanto el juez Pedro José Jorge Coviello y la Juez Clara M. Do Pico. Además, se deja constancia de que el Juez de Cámara Dr. Néstor H. Buján no suscribe a la presente sentencia por hallarse en uso de licencia.

### **Apreciación Personal del Fallo:**

El fallo Nordeste Construcciones S.A. refleja la complejidad de las disputas tributarias y la importancia de interpretar correctamente la normativa fiscal. La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en mi opinión, resolvió el conflicto de una manera acertada, subrayando la necesidad de que las empresas mantengan prácticas contables transparentes y se mantengan actualizadas respecto a cambios normativos. Además, la sanción por omisión del pago del IVA resalta la responsabilidad de las empresas en cumplir diligentemente con sus obligaciones fiscales.

### **Bibliografía:**

Congreso de la Nación Argentina (1998). *Ley 11.683 de Procedimientos Tributarios*.

Congreso de la Nación Argentina (1972). *Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo*.

Bertazza, H. J. (2017). *Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada*.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo (4 de marzo de 20109). *Sentencia Nordeste Construcciones S.A.*

Decreto 2488/91 (31 de octubre de 1991).

Ricardo Antonio Parada - José Daniel Errecaborde (Errepar 2023). *Procedimiento Fiscal y Administrativo: versión 2.9 / compilación*.

José María Rizo (2013). *El procedimiento de Determinación de Oficio sobre Base Presunta: análisis doctrinario y jurisprudencial sobre la aplicación de las presunciones.*