

La determinación del impuesto sobre los ingresos brutos por parte del juez concursal (Análisis del artículo 49 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires).

Por Pablo H. Della Picca. Publicado en el Suplemento de Derecho Empresarial www.eldial.com del 26 marzo de 2014.

Sumario. 1. Introducción. 2. Recepción de la problemática en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. 3. Beneficios y costos de verificar el crédito fiscal no determinado. 4. Conceptos a verificar. 5. Palabras finales.

1. Introducción

Es sabido que cuando un contribuyente atraviesa un proceso judicial de concurso preventivo o de quiebra, la actuación de la administración tributaria respecto del mismo, se ve afectada considerablemente.

Partiendo de la base de que la ley nacional de concursos y quiebras (ley N° 24.522) prevé que la apertura del concurso –entre otros efectos– suspende la tramitación de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado, siempre que éstos sean de causa o título anterior a la presentación (art. 21), y que, concordantemente con ello, todos los acreedores deberán formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos (art. 32), se activan una serie de interrogantes que merecen ser atendidos con suma atención.

Preliminarmente cabe aclarar que el fisco –se trate de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP); la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA); la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP), o el resto de las agencias provinciales y municipales– es un acreedor más y, por tal razón, indefectiblemente habrá de presentarse en el concurso preventivo o quiebra del contribuyente si pretende cobrar la deuda que aquél mantiene.

Ahora bien, siendo que el precepto se refiere a “juicios de contenido patrimonial” ¿están incluidas todas las etapas “contenciosas” que podrán vincular al fisco con el contribuyente?

La jurisprudencia de los tribunales de la provincia de Buenos Aires ha interpretado que no resultan alcanzados los procesos que se ventilan ante el Tribunal Fiscal de Apelación ni tampoco –naturalmente– los procedimientos de determinación de oficio que tramitan en la propia órbita de la ARBA. Más precisamente, se ha afirmado que el “fuero de atracción” –radicación de los juicios *suspendidos* a causa de la apertura del concurso– no opera respecto de aquéllos[1].

En este cuadro de situación el interrogante de rigor que se presenta es el siguiente: Si la materia imponible aún no se encuentra determinada ni cuantificada ¿podrá la administración fiscal presentarse en el proceso concursal –o falencial– del contribuyente? Si lo hace ¿qué monto y en qué

concepto podría pretender verificar?

La cuestión también se identifica con lo siguiente: si la materia imponible se encuentra determinada y cuantificada, pero no firme –por haber apelado el contribuyente la determinación de oficio al Tribunal Fiscal de Apelaciones– ¿Podrá ARBA verificar el crédito, a riesgo de que, a la postre, este último revoque o declare la nulidad de la resolución determinativa de oficio?

Estos planteos no son de laboratorio ni meramente teóricos, por el contrario, en la práctica se presentan a menudo, tanto en el orden provincial como nacional.

2. Recepción de la problemática en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (ley N° 10.397, texto actualmente ordenado en el año 2011) establece lo siguiente: *“En los concursos preventivos o quiebras, serán títulos suficientes para la verificación del crédito fiscal correspondiente al impuesto sobre los ingresos brutos, las liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto, cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada por uno o más anticipos fiscales, en los términos del artículo 209 de este Código y la autoridad de aplicación conozca por declaraciones anteriores, determinaciones de oficio o declaraciones juradas presentadas ante otras administraciones tributarias, la medida en que presuntivamente les corresponda tributar el gravamen respectivo”* (art. 49).

El texto fue introducido al código en el año 1976, manteniéndose con algunas diferencias respecto del texto vigente: en su origen no mencionaba al proceso de quiebra; no se refería a anticipos fiscales sino a períodos fiscales –ello a causa de que no limitaba su aplicación al impuesto sobre los ingresos brutos–, y no incluía a las declaraciones juradas presentadas ante otras administraciones tributarias entre las fuentes de conocimiento de la autoridad de aplicación[2].

De la lectura del texto transcrito surge claramente cuál ha sido la intención del legislador, a saber: evitar que el insoslayable tiempo que debe transcurrir hasta que el fisco cuente con una deuda determinada y firme le impida presentarse en el proceso universal del cual el contribuyente es parte de manera tempestiva[3].

La cuestión no se identifica con la necesidad de evitar que la acción del organismo recaudador prescriba, toda vez que, al momento de incorporarse el dispositivo al Código Fiscal de la provincia, regía en el orden nacional la hoy derogada ley 19.551, que no preveía un plazo de prescripción especial y/o abreviado para verificar el crédito en el proceso concursal. En efecto, la prescripción de dos años para insinuarse tardíamente en el concurso recién entró en vigencia en el año 1995, con la sanción de la ley nacional N° 24.522.

El legislador de este modo diseñó un mecanismo que le permite al fisco presentarse en el concurso o quiebra del deudor, únicamente respecto de obligaciones que éste adeude en concepto de ingresos brutos, a fin de pretender verificar el crédito fiscal, a pesar de no encontrarse el mismo determinado de conformidad con las vías ordinarias.

Es de advertir pues, que cuando se ordene la apertura del proceso concursal de un determinado contribuyente y se reúnan los recaudos señalados por el artículo 49 del Código Fiscal de la provincia, ARBA tendrá la posibilidad de optar por alguna de estas dos alternativas:

i) transitar el procedimiento de determinación de oficio y, eventualmente, las instancias contenciosas y judiciales ulteriores pertinentes, asumiendo el tiempo que ello demandará –que variará dependiendo de la naturaleza de la materia y de las probanzas que la misma amerite–; ó bien

ii) activar el sistema previsto en el artículo 49 del Código Fiscal y presentarse a verificar el crédito, a pesar de no estar el mismo determinado.

Una vez más ¿qué razón tuvo el Poder Legislativo provincial para otorgar al fisco esta última opción? La de no demorar el ingreso de los recursos públicos al erario público provincial.

Es preciso señalar que a la hora de poner en práctica este singular sistema, los conductos tradicionales por los cuales transita el procedimiento administrativo de determinación de oficio y el proceso universal se ven afectados. Adviértase que, respecto del primero, significa su renuncia, y, en relación al segundo, implica la insinuación de un crédito que aún no se halla perfeccionado.

Recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires[4] se pronunció en un planteo en el cual la Fiscalía de Estado había promovido un incidente de revisión al rechazársele la verificación del crédito fiscal en concepto de impuesto a los ingresos brutos. Se trató de un proceso concursal en el cual, al no encontrarse firme la determinación de la deuda, se tuvo por no probada la causa en los términos del artículo 32 de la ley 24.522.

De los distintos votos que componen la sentencia –que revocó el pronunciamiento de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de Mercedes, que había desestimado la pretensión de la incidentista–, conviene aquí referir al del doctor Hitters.

Del mismo se extraen las siguientes afirmaciones:

-La liquidación de deuda impositiva, realizada conforme al artículo 49 del Código Fiscal, satisface la exigencia del artículo 32 de la ley 24.522.

-El Código Fiscal contempla un mecanismo específico de liquidación de la deuda impositiva que no se identifica con ninguno de los modos de determinación de los gravámenes previstos en dicho ordenamiento.

-El mismo tiene por finalidad evitar la insinuación tardía de la acreencia tributaria en el pasivo concursal, y que pueda ello redundar para el fisco en la frustración de los derechos que confiere el ordenamiento falencial al acreedor que concurre tempestivamente.

-El acreedor fiscal que pretenda ingresar al pasivo concursal de la mano de este dispositivo, se verá en la necesidad de exponer su título a la contradicción por parte de los diversos actores que intervienen en el proceso de verificación.

Esta somera reseña permite vislumbrar la recepción, aceptación e interpretación del sistema[5] en análisis por parte de la jurisprudencia de la provincia de Buenos Aires.

3. Beneficios y costos de verificar el crédito fiscal no determinado

La receta propuesta por el legislador provincial al fisco no deja de ser interesante. *Prima facie*, a través de la misma se sorteaba el gran inconveniente que aqueja a las administraciones fiscales que no cuentan con la deuda fiscal determinada. En otros términos, permite al organismo concurrir juntamente con el resto de los acreedores, dentro de los plazos fijados por el juez del concurso de acuerdo a lo normado en el artículo 14 inc. 3° de la ley de la materia.

Sin embargo, no todo lo que brilla es oro. Si se ejecuta el sistema en comentario podrá estar asegurado el éxito inmediato de la pretensión del fisco –esto es, poder presentarse a verificar el crédito en los términos del artículo 32 de la ley 24.522–, mas no necesariamente el mediano –el dictado de la resolución judicial que declare al crédito verificado o, en su caso, admitido–, ni consecuentemente el éxito final, que es el efectivo cobro.

Someter el debate en torno a la determinación del crédito fiscal –en los términos del artículo 44 y concordantes del Código Fiscal– al juez que entiende en el proceso concursal o falencial tiene sus riesgos.

Si bien no desconocemos que el magistrado cuenta con el auxilio de la sindicatura concursal e incluso del deudor y de los demás acreedores, entendemos que la especialidad que caracteriza a la disciplina tributaria – particularmente en lo que se refiere a la determinación de obligación tributaria[6]– puede significar una labor harto dificultosa.

Dejamos expresa constancia de que no pretendemos poner en duda la idoneidad de ningún juez o tribunal –provincial, nacional o federal– a la hora de entender en los planteos que requieren de su estudio y resolución; tan sólo advertimos que la complejidad que revisten determinados escenarios torna intrincado el examen, incluso para los especialistas en el terreno impositivo.

Un ejemplo no lejano en el tiempo permitirá echar luz sobre esta afirmación.

En el marco de una causa que llegó a instancias del Máximo Tribunal[7], la AFIP se presentó a verificar un crédito en el proceso falencial de un contribuyente que, según sus propias afirmaciones, había recibido sendas donaciones y remisiones de deuda –por un lado– y había vendido las acciones de dos compañías adquiridas poco tiempo antes, por el otro. Las donaciones y las remisiones de deuda superaban el valor de \$ 20.000.000 –cada una–, y la venta de las acciones ascendía a \$ 2.000.000.-

El sujeto beneficiado con dichos actos jurídicos manifestaba que todas consistían en “rentas exentas”, puntualizando, respecto de las dos primeras, que provenían de “ayuda personal y amigable”.

El fisco nacional impugnó el carácter asignado por el fallido a la donación y a la remisión de deuda y, en función del “principio de realidad económica”, lo consideró “pago de honorarios y gratificaciones” gravadas en los términos del artículo 79 inciso f) de la ley de impuesto a las ganancias –ganancias de cuarta categoría–. Por su parte, a la venta de acciones –que habían sido adquiridas en \$ 20.000.- ocho meses antes, y no habiendo la empresa desarrollado actividad alguna– se la consideró “incremento patrimonial no justificado” (conf. ley 11.683, art. 18, inc. f).

Ahora bien, introducido el debate en el seno del proceso universal, la Sala B de

la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial de la Capital Federal confirmó el pronunciamiento de primera instancia, rechazando la verificación del crédito fiscal, fundamentalmente por considerar que:

a) No había sido acreditado por el fisco la legitimidad y existencia de los créditos insinuados.

b) Respecto a la mentada donación y remisión de deuda “la prueba de la simulación, no puede ser suplantada por el principio de realidad económica que surge de los artículos 1º y 2º de la ley 11.683” (sic).

c) No resulta suficiente que existan indicios que logren crear presunciones en contra de la existencia y legitimidad de operaciones de venta de empresas.

La sentencia fue apelada y la Corte Suprema de Justicia de la Nación la revocó.

Para ello, el máximo tribunal interpretó que:

a) La alzada, mediante afirmaciones meramente dogmáticas, desestimó la pretensión del organismo recaudador.

b) Era necesario un circunstanciado examen del material probatorio reunido en la causa a fin de establecer si la recalificación practicada por el fisco había sido correctamente efectuada.

Lejos de pretender criticar los fallos referidos, tan sólo deseamos poner de relieve la trascendencia que reviste conocer y aplicar la legislación y los principios propios del derecho tributario, fundamentalmente a los ojos de la realidad de los hechos y por sobre todo de la Justicia.

El “principio de realidad económica” –consagrado en los artículos 2º de la ley 11.683 y 7º del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires– requiere de un severo análisis de los hechos y del material probatorio disponible. Para ello es preciso conocer la legislación fiscal y la jurisprudencia, que no escasea en esta materia.

Entonces, teniendo en cuenta lo referido preguntamos ¿Le convendrá a fisco local pretender verificar el crédito en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, activando para ello el mecanismo consagrado en el artículo 49 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires?

En otras palabras ¿En qué casos le resultará beneficioso al organismo verificar el crédito en tal concepto, en los términos del dispositivo mencionado precedentemente?

El contexto que circunscriba al contribuyente y al hecho imponible por él presuntamente realizado en el caso particular será el que defina la utilidad de verificar el crédito no determinado.

Si como resultado de las tareas realizadas por la inspección actuante los funcionarios de ARBA se encontraran habilitados para llevar adelante una “determinación de oficio sobre base cierta” –por hallarse reunidos los requisitos establecidos en el artículo 45 del Código Fiscal–, podría resultar provechoso verificar directamente el crédito aún no determinado, acompañando y ofreciendo para ello todos los elementos probatorios de las operaciones o situaciones vinculados con el hecho imponible.

En cambio, si la administración se ve compelida a acudir a la “determinación de oficio sobre base presunta” –apoyándose en los indicios y presunciones que enuncia el artículo 46 del mencionado código–, debería evaluar seriamente si será conveniente presentarse en el proceso universal.

Podría argumentarse que en este último supuesto el crédito fiscal no corre riesgos, atento que, de declarárselo inadmisibile, podría la administración promover el incidente de revisión y llegar el debate incluso a instancias del superior tribunal federal. Empero, bajo esta premisa preguntamos: ¿No resultaría, el tiempo que esto insumiría, semejante o superior al que demandaría determinar de oficio –al modo tradicional– la materia imponible, previendo incluso las eventuales apelaciones?

4. Conceptos a verificar

Un asunto que merece detenimiento es el relativo a los conceptos que podrá insinuar la administración fiscal en el proceso universal del contribuyente. Más precisamente, y de conformidad con lo preceptuado en el artículo 32 de la ley 24.522, qué “causas” habrá de invocar el fisco, si es que decide presentarse en el pasivo concursal en los términos del artículo 49 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

Como es sabido, por regla general cuando el organismo lleva a cabo un procedimiento de determinación de oficio, la resolución que finalmente dicta cuantifica tres conceptos: el impuesto, los intereses y la sanción. Como corolario, si la resolución se encuentra firme al momento de ordenarse la apertura del concurso del deudor –o de decretarse su quiebra–, no vacilará en verificar cada uno de ellos.

No obstante preguntamos ¿Tendrá igual derecho si la presentación en el proceso universal se lleva a cabo de conformidad con el sistema instituido en el artículo 49 del Código Fiscal? O desde otro ángulo ¿Podría el juez del concurso declarar verificado o admisible el crédito en concepto de impuesto, intereses y multa en el mismo acto?

Como vimos, en este especial sistema es el propio juez del concurso quien en definitiva se pronuncia sobre la legitimidad del crédito fiscal en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos. Bajo esta premisa, entendemos que también deberá computar los recargos correspondientes, ajustándose para ello a lo establecido en el propio Código Fiscal (arts. 96).

Sin embargo, la realidad es totalmente disímil respecto de la sanción. Al respecto, interpretamos que no corresponde al fisco pretender verificar el crédito en tal concepto, ni al juez del concurso establecerla y admitirla en el pasivo concursal. Dos razones justifican tal afirmación, una de carácter legal y otra de naturaleza ontológica.

En primer lugar, el artículo 67 del Código Fiscal dispone que las multas deben ser aplicadas por la autoridad de aplicación –ARBA–, no previéndose ninguna excepción al respecto; a su vez –como fuera analizado– el artículo 49 únicamente contempla la posibilidad de verificar el “...crédito fiscal correspondiente al *impuesto sobre los ingresos brutos...*”, no incluyéndose mención alguna respecto de la multa.

El aspecto infraccional –que se ventila a través del sumario–, ligado al netamente tributario –desplegado en el procedimiento de determinación de oficio– (art. 69), indefectiblemente se debe escindir al activarse el sistema previsto en el artículo 49. En concreto, el acreedor fiscal podrá verificar el crédito aún no determinado en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos y, una vez que en el marco del proceso universal el mismo se encuentre cuantificado, instruir el correspondiente sumario en el seno de la propia administración tributaria. Una vez concluido el mismo, podrá presentarse en el concurso del deudor, a través de la verificación tardía o acción individual –según el caso (conf. art. 56, sexto párrafo, de la ley 24.522)–, en miras a verificar el crédito en concepto de multa[8].

Más aún, cabe a la administración la posibilidad de presentarse en el proceso universal con el objeto de verificar el crédito fiscal en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos e intereses, y concomitantemente instruir el sumario respectivo en el ámbito de la administración (arts. 68 y 69 del Código Fiscal); aunque debiendo estarse a las resultas de la determinación del gravamen para el dictado de la resolución que finalmente aplique la multa. En este aspecto, es relevante que en la presentación ante el juez del concurso se especifique esta circunstancia.

Podrá el lector objetar que los intereses no están mencionados en el artículo 49 de la ley provincial, de suerte que ARBA no podría incluirlos en la pretensión verificatoria, ni el juez del concurso liquidarlos. Si bien no desconocemos tal particularidad, discernimos que de todos modos deben introducirse en la presentación en cuestión, toda vez que el interés moratorio constituye una indemnización debida al organismo fiscal como mero resarcimiento por la mora incurrida en la cancelación de las obligaciones tributarias[9][10]. De allí que la Corte Suprema de Justicia de la Nación afirmara que su naturaleza es ajena a la de las normas represivas[11] y que, estando en juego el desenvolvimiento de las finalidades del Estado, se funda sus elevadas tasas[12].

Y esto último abre el camino para referirnos a la justificación de naturaleza ontológica de la que hicimos mención más arriba.

El artículo 49 del Código Fiscal no ofrece duda en sus términos. Sin embargo, a pesar de no hacer explícitamente referencia a los intereses, los mismos –reiteramos– pueden ser incluidos en la presentación verificatoria. A poco que se recuerde cuál es la finalidad que el legislador ponderó al diseñar el sistema consagrado en el artículo 49, nos permite inferir que su éxito será relativo si se ciñe sólo al gravamen. La accesoriedad de los intereses resarcitorios respecto del capital, sumado a su reconocida naturaleza indemnizatoria, llevan a concluir que implícitamente están alcanzados por el precepto legal en comentario.

Desde esta óptica, la realidad respecto de las sanciones también es dispar. Sabemos que el ilícito tributario conlleva la aplicación de una pena al responsable que incumplió un determinado deber legal –pagar el tributo o cumplir obligaciones vinculados a él–; a diferencia de los intereses resarcitorios, su propósito no es compensar al sujeto activo por la “utilización de un capital ajeno”, sino reprimir al sujeto responsable. O sea, su designio se dirige al contribuyente y no al fisco. Por este motivo, mal podría argüirse que la administración tendrá “urgencia” en verificar este tipo de créditos, cuando, *stricto sensu*, los valores que ingresen a las arcas públicas en tal concepto son

la consecuencia –y no el objeto en sí– de la aplicación de la multa.

5. Palabras finales

Como dijéramos al comienzo de este trabajo, la resolución judicial a través de la cual se ordena la apertura del concurso preventivo o se decreta la quiebra del deudor acarrea una serie de consecuencias, particularmente en materia fiscal. Ello así por cuanto, a diferencia de lo que sucede con la mayoría de los créditos que se verifican –los cuales tienen su génesis en la actividad comercial y/o civil del deudor–, la determinación y cuantificación de la obligación tributaria insume un tiempo que puede exceder el de duración del propio concurso preventivo. Naturalmente, este escenario se evidencia respecto de los tributos de tipo “autodeterminativos[13]”.

Esta situación preocupa a las administraciones fiscales y por extensión a los Estados –tanto el Nacional como los locales: provinciales y municipales–, proponiéndose distintas variables para su superación.

El caso que motivó la presente colaboración es el de la Provincia de Buenos Aires, cuyo Código Fiscal contempla expresamente una alternativa.

Sin menoscabo de ello, entendemos que no necesariamente se debe contar con un precepto como el artículo 49 del Código referido para proceder del modo allí previsto. En efecto, a nuestro criterio toda agencia de recaudación puede presentarse a verificar el crédito aún no determinado en el proceso universal y someter el análisis de la materia ante el tribunal donde el mismo tramita.

En rigor de verdad, cuando el juez concursal se pronuncia respecto del crédito insinuado por ARBA, no lo hace por aplicación del artículo 49 del Código Fiscal, sino exclusivamente conforme a la ley 24.522.

Lo que el Código de la Provincia de Buenos Aires prevé es una autorización al fisco a abandonar el curso normal previsto para la determinación de la materia imponible y tomar un camino diferente. Se trata de una *facultad reglada* que recae en cabeza del funcionario público competente.

Ahora bien, en el caso de cualquier otra agencia tributaria que no contase con una normativa similar a la aquí comentada, podrá procederse de igual modo, aunque debiéndose advertir que ello será el producto de una *facultad discrecional* del funcionario. En ambos casos, la decisión deberá ser fundada, pero en este último, con argumentos más contundentes.

Desde otra óptica, y para finalizar, plantear el debate en torno al crédito fiscal en el ámbito del proceso universal supone dos consecuencias ineludibles:

- i) Si se inició un procedimiento administrativo de determinación de oficio, el mismo queda bloqueado; y si aún no se había iniciado, vedada la posibilidad de hacerlo;
- ii) Lo que se resuelva en el proceso concursal adquirirá fuerza de cosa juzgada en los términos de los artículos 36, 37 y 38 de la ley 24.522. De ahí la necesidad de hacer saber claramente al síndico, al deudor, a los acreedores y al juez del concurso, que la causa de la verificación del crédito se ciñe al gravamen y a los intereses resarcitorios. La multa –como vimos– transitará por

otro sendero.

[1] TF.PBA, Sala I: “Marcos Martini SA”, 21/10/09; “Transportes Aéreos Petroleros”, 22/05/08; “Casamen SA”, 08/06/07. Sala II: “Ferrovías SAC”, 03/08/09. Sala III: “Transporte Nicolita SRL”, 11/10/12; “Havanna SA”, 27/08/09; “Transportes Metropolitanos Belgrano Sur SA”, 14/09/06.

Ello se ha visto confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en autos “Dirección General Impositiva s/inc. de verif. en Acerboni, Raúl”, del 02/05/11, entre otros.

[2] La referencia a “otras administraciones fiscales” ha sido cuestionada por calificada doctrina, en el entendimiento de que, de tal manera, se estaría verificando como propio un crédito que fue determinado de conformidad con un procedimiento ajeno y sobre la base de una capacidad contributiva sobre la cual no tiene potestad de imposición (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., “Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires”, tomo I, 2ª edición, La Ley 2012, pág. 153).

[3] Dispositivos de igual tenor los encontramos en los Códigos Fiscales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 452); Formosa (art. 33 bis); Jujuy (art. 40) y Misiones (art. 40). Empero, en los mismos no se menciona a las declaraciones juradas presentadas en “otras administraciones tributarias” como fuente de conocimiento de la agencia local.

[4] SCPBA, “Fiscalía de Estado s/inc. de revisión en Capra, Oscar Alfredo y otros s/conc. preventivo”, 14/08/13. (Citar: elDial.com - AA81FD)

[5] Partiendo de la base de que la ley fiscal prevé un sistema para determinar la obligación tributaria y que la ley de concursos y quiebras hace lo propio respecto del proceso concursal y falencial, consideramos apropiado conceptualizar a esta opción en cabeza de ARBA como otro sistema.

[6] La determinación de oficio ha sido definida como el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación, considerando asimismo que es el procedimiento a través del cual la situación contemplada por la ley se materializa y exterioriza en un caso concreto (“Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O., “Derecho Financiero”, Depalma, 5º edición, Bs. As., p. 493).

[7] CSJN – “Miyazono, Ricardo s/quiebra s/inc. de verificación por AFIP”, 23.06.11.

[8] Sobre este tópico no debe soslayarse la tesitura que propicia que, en materia sancionatoria, la causa de la obligación coincide con su aplicación. De seguirse la misma, una vez impuesta la multa debería librarse boleta de deuda e iniciarse el proceso ejecutivo correspondiente (ver Dictamen DAL y TT) N° 192/1988).

[9] Celdeiro, Ernesto C.; Gadea, María e Imirizaldu, Juan J., “Procedimiento Tributario”, Errepar, Bs. As 2012, pág. 309.

[10] Dispone el artículo 622 del Código Civil, primer párrafo: “El deudor moroso

debe los intereses que estuviesen convenidos en la obligación desde el vencimiento de ella. Sin no hay intereses convenidos, debe los intereses legales que las leyes especiales hubiesen determinado...”.

[11] CSJN, “Citibank N. A. c. DGI”, 01.06.2000.

[12] CSJN, “Arcana, Orazio”, 18.03.86.

[13] Se trata de aquellos en los cuales la ley fiscal obliga a los propios contribuyente y responsables a determinar la materia imponible –lo que se efectúa a través de la confección y presentación de la declaración jurada– y, en caso de incumplimiento o de cumplimiento presuntamente defectuoso, subsidiariamente surge la facultad del fisco de determinar de oficio la materia imponible e intimar el pago del saldo en su favor.