

LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA: UN PUNTO DE VISTA JURISPRUDENCIAL

Lourdes Chau Quispe y Oswaldo Lozano Byrne*

INTRODUCCIÓN

Dentro del Derecho Tributario, la determinación resulta ser una de las instituciones de especial importancia, pues es a través de ella que se logra establecer en forma concreta la deuda tributaria; ya que, si bien la obligación tributaria se considera nacida en el momento en que la hipótesis de incidencia prevista por el legislador acaece en la realidad, la determinación - sin perder su carácter declarativo - permite precisar tal suceso, cuantificándolo.

No obstante que esta determinación, en principio, debe efectuarse sobre la base de elementos que de manera directa permitan conocer la dimensión del crédito tributario, es posible que se den situaciones en las que por falta de colaboración de los contribuyentes ello no sea posible; de allí que se permita que la misma sea efectuada considerando circunstancias que, se supone, conducen a tener una aproximación razonable del hecho no probado.

Desde nuestro primer Código Tributario dictado en el año 1966 se contempla la posibilidad de efectuar una determinación presunta, habiéndose desarrollado esta institución con mayor o menor precisión a lo largo de los años, ya sea a través del mismo Código o a través de las distintas normas que regulan los tributos en forma especial, tales como: las leyes del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta.

Dadas las circunstancias en que puede hallarse la autoridad tributaria para hacer una determinación en forma directa, resulta innegable que ésta debe contar con la posibilidad de llevarla a cabo en forma presun-

La determinación sobre base presunta puede significar, si es interpretada de manera incorrecta, un abuso de poder por parte de la Administración Tributaria. Por tal motivo, corresponde a la jurisprudencia la tarea de limitar y establecer los lineamientos bajo los cuales deberá ser ejercida esta facultad.

En el presente artículo, los autores nos introducen en un análisis de los más importantes pronunciamientos del Tribunal Fiscal en materia de determinación sobre base presunta. En dichos pronunciamientos se puede apreciar el esfuerzo del Tribunal por evitar cualquier exceso de la Administración en la mencionada materia, llegando a desarrollar aspectos que la legislación vigente no ha solucionado.

* Abogada. Profesora de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

ta. Sin embargo, la importancia de ella radica en que dicha labor sea llevada a cabo con estricta razonabilidad, siempre que las circunstancias así lo justifiquen, y que el marco normativo otorgue certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes.

En los últimos tiempos, dado que la Administración ha acentuado su labor fiscalizadora -a veces superponiendo criterios de simplicidad- no son pocas las determinaciones que sobre base presunta se vienen realizando, las que pasan a ser discutidas por los contribuyentes en los correspondientes procedimientos contenciosos tributarios, haciéndose fundamental la labor del órgano resolutor, el mismo que -sin perder de vista los principios base- debe hacer una evaluación crítica de los hechos y una interpretación de la norma que no necesariamente resulta ser clara.

En atención a lo expuesto, en las líneas siguientes más que un análisis doctrinario pretendemos comentar los procedimientos de determinación sobre base presunta en función de los distintos fallos expedidos por el Tribunal Fiscal sobre la materia.

LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

Como lo define Héctor Villegas en su libro *Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero*¹ la determinación tributaria es "el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo y cuál es el importe de la deuda". En esa misma línea Carlos Giuliani Fonrouge² en su obra *Derecho Financiero* señala que la determinación tributaria es "el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". Nuestra legislación no se ha apartado de las definiciones antes citadas, tal es así que el Código Tributario en su artículo 1 reafirma su carácter de acto destinado a determinar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señalar la base imponible y la cuantía del tributo.

La determinación tributaria puede ser efectuada por los administrados, tratándose de tributos autoliquidables, o por la Administración, en caso que se trate de tributos liquidables por ella, o cuando siendo de los del primer grupo, no ha sido efectuada por el obligado.

Tratándose de los tributos autoliquidados por el deudor tributario, a través de la respectiva declaración jurada, la Administración puede -haciendo uso de sus facultades de fiscalización expresamente contempladas en la ley- revisar la liquidación realizada por aquél, y en caso de discrepar, emitir los respectivos valores (resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa), conteniendo la deuda tributaria.

En el segundo caso, la Administración debe obtener -haciendo uso también de sus facultades de fiscalización- la información necesaria para establecer en la forma más cercana a la verdad posible, la existencia de la obligación tributaria a cargo de un sujeto y su respectivo monto.

FORMAS DE DETERMINACIÓN

La labor determinativa puede ser llevada a cabo por la Administración sobre base cierta o sobre base presunta.

- a) Base cierta, cuando el contribuyente cuenta con la documentación necesaria para ello, esto es, con documentos que permitan a la Administración conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria.

Para estos efectos resulta ilustrativo lo dispuesto por el Tribunal en su Resolución 880-5-97 del 14 de mayo de 1997, sobre Impuesto a la Renta de 1994, cuyos considerandos relevantes transcribimos:

"Que durante el proceso de fiscalización la recurrente alegó carecer de diversos documentos contables, entre ellos: el libro de inventarios y balances, los registros de compras y ventas, las facturas de adquisiciones y facturas de venta, etc; por haber extraviado una parte de ellos y haberle sido robados otros, lo que acreditó con las respectivas denuncias policiales;

Que según el informe sustentatorio de la apelada, la Administración optó por determinar el Impuesto a la Renta dejado de pagar por el ejercicio 1994 utilizando el siguiente procedimiento: sumó los ingresos netos afectos declarados por la recurrente para efectos de sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a ese ejercicio, determinando un ingreso neto anual de S/.240,625,00 y restó como costo de ventas anual la suma de S/. 211,889,00 al considerar que el mismo estaba conformado por la totalidad de las

¹ VILLEGAS, Hector. "Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero". p. 329

² GIULIANI FONROUGE, Carlos. "Derecho Financiero". p. 529

compras efectuadas a lo largo de dicho período y que fueron declaradas para efectos del Impuesto General a las Ventas, estableciendo así una renta neta imponible de S/.28,736,00 a la que le aplicó la tasa de 30%, determinando un impuesto de S/.8,621,00 y una omisión de S/.7,680,00;

Que el artículo 63 del Código Tributario vigente, aprobado por Decreto Legislativo 816 -que recoge el texto del artículo 63 del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 773 que estuvo vigente del 1 de enero de 1994 hasta el 21 de abril de 1996-, dispone que la Administración Tributaria puede determinar la obligación tributaria sobre base cierta o sobre base presunta;

Que la determinación sobre base cierta se hace tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, lo que en el caso de autos supone contar con información no sólo sobre el total de ingresos gravados, sino también sobre los gastos considerados por la ley como necesarios para obtener dichos ingresos a fin de determinar la renta neta, y -de ser el caso- las pérdidas compensables a fin de llegar a la renta neta imponible;

Que de lo expuesto se desprende que para efectuar una determinación sobre base cierta la Administración debe tomar en cuenta todos los elementos necesarios para llegar a obtener la renta neta imponible del contribuyente, lo que no se dio en el caso de autos pues aquélla tomó en cuenta únicamente algunos de éstos elementos al considerar la utilidad bruta como renta neta imponible;

Que de lo dicho fluye que el procedimiento legal previsto para la determinación del Impuesto a la Renta sobre base cierta no ha sido cumplido por la Administración, por lo que ésta deberá efectuar una nueva determinación de la renta neta imponible considerando la información relativa a los gastos de ventas, los de administración, las deducciones aplicables y la existencia o no de pérdidas arrastrables y sólo en caso de no poder obtener los elementos necesarios para una determinación sobre base cierta, proceder a efectuar una determinación sobre base presunta, teniendo en cuenta las presunciones establecidas en el Código Tributario".

Por su parte, la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 282-5-98, del 24 de abril de 1998, ha considerado que cuando existen elementos suficientes para efectuar la

determinación sobre base cierta, es ésta la forma que debe ser observada, declarando, en su caso, nulas las respectivas resoluciones de determinación:

"Que de lo expuesto se puede concluir que la Administración contaba con elementos para establecer con certeza la relación insumo-producto (informes conteniendo estados de costo de producción, cuadros de producción anual y mensual en unidades por producto, cuadro de consumos, entre otros) y, por consiguiente determinar la obligación a través de base cierta;

Que no obstante ello la Administración procedió a determinar el coeficiente insumo-producto, solicitando información a terceros, el que fue utilizado para una determinación sobre base presunta que concluyó en la existencia de ingresos y ventas omitidas, con consecuencias tributarias tanto para el Impuesto a la Renta como para el Impuesto General a las Ventas de 1995".

b) Base presunta cuando no se ha podido obtener la información necesaria por acción u omisión del deudor, autorizándose a la Administración a que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Tratándose de esta última modalidad, la actuación de la Administración gira en torno a presunciones, que según la definición esbozada por Ernesto Eserverri³, no son otra cosa que "el proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho -el llamado hecho base-, se concluye en la confirmación de otro que normalmente lo acompaña -el hecho presumido- sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos". Cabe anotar que normativamente, en nuestro sistema jurídico, el concepto de presunción está recogido en el artículo 277 del Código Procesal Civil, señalando que es "el razonamiento lógico crítico que a partir de uno o más hechos indicadores lleva a la certeza del hecho investigado"; debiendo aclararse, sin embargo, que si bien este proceso de deducción en general puede ser el resultado de la especulación de quien aplica el derecho (presunción denominada simple u *hominis*) o de la normalización (presunción denominada legal), en el derecho tributario, es esta última la aceptada.

Como bien señala Giuliani Fonrouge, al aplicar una presunción, los hechos o circunstancias empleados

³ ESEVERRI, Ernesto. "Presunciones Legales y Derecho Tributario" Marcial Pons Editores. p. 7

deben guardar una relación normal con la situación a considerar, estando impedida la autoridad de proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios y a limitarse a su mención sin explicaciones, debiendo justificar razonablemente el método aplicado para llegar a la determinación.

Respecto de la relación normal que debe existir entre el hecho que sirve de base y el hecho presumido, el Tribunal Fiscal ha interpretado -en un caso sobre Impuesto a la Renta- aplicando la legislación vigente en 1993, que en la determinación sobre base presunta se debe considerar el costo computable y los gastos para obtener la renta neta, toda vez que dicho tributo grava la utilidad y no los ingresos brutos (Resolución 309-4-97 del 6 de marzo de 1997).

Ahondando sobre la materia, la Resolución del Tribunal Fiscal 993-4-97, del 27 de octubre de 1997, ha dispuesto que "... si bien ante los reiterados requerimientos de la Administración, el recurrente no ha exhibido registros contables, ni facturas, la Administración no puede pretender considerar como renta neta imponible el valor de venta bruta de las ventas de azúcar reconocidas y detectadas realizadas por la recurrente, sin considerar deducción alguna como costo computable...". El mismo criterio ha sido recogido por la Resolución 236-2-98 del 6 de marzo de 1998.

Cabe indicar, sin embargo, que de conformidad con el último párrafo del artículo 65 del Código Tributario, la omisión de ingresos o ventas determinada de acuerdo con las presunciones para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo no da derecho a cómputo de crédito fiscal alguno. Asimismo, según el artículo 66 del mismo cuerpo legal, al aplicar la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Ventas o Ingresos, no procede la deducción del costo computable para efectos del Impuesto a la Renta. Finalmente, el artículo 43 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo 057-99-EF, dispone que tratándose de ventas, servicios o contratos de construcción omitidos, detectados por la Administración Tributaria, no procederá la aplicación del crédito fiscal que hubiere correspondido deducir del Impuesto Bruto generado por dichas ventas.

Sobre la exigencia de una motivación razonable para la aplicación de presunciones, el Tribunal Fiscal ha establecido en la Resolución 0057-2-2000 del 19 de enero del 2000 que si la Administración (en este caso ESSALUD) no ha indicado la nómina de trabajadores que considera han sido excluidos de planillas, sobre

la base de qué documentos, hechos o criterios ha considerado que son seis (6) los trabajadores excluidos, qué, base de cálculo ha tomado en cuenta para realizar la acotación, entre otros datos que sustentan la supuesta determinación presunta, ésta debe ser dejada sin efecto.

En igual sentido se pronunció en su RTF 144-2-98 del 6 de febrero de 1998 revocando la resolución apelada por cuanto "...si bien en la resolución apelada se detalla el procedimiento seguido, esto no ocurre así con las Resoluciones de Determinación cuyo reclamo se declara improcedente y en las cuales sólo se indica como base legal los Decretos Legislativos 190 y 666, Decreto Ley 25748 y Decreto Supremo 269-91-EF, pero sin precisar los artículos correspondientes; por lo que se ha omitido fundamentar y acreditar las razones que determinaron el que se haya seguido el procedimiento de determinación sobre base presunta por diferencia de inventarios..."

TIPOS DE PRESUNCIONES

Siendo que la importancia de las presunciones radica en la esfera de la prueba, se reconocen dos tipos:

- Presunciones absolutas o "*iuris et de iure*", que no admiten prueba en contrario, por lo que la Administración sólo ha de acreditar la realidad del hecho que a ella le sirve de base.
- Presunciones relativas o "*iuris tantum*", que admiten prueba en contrario. La carga de la prueba se invierte a favor de la Administración, pero ésta debe acreditar siempre la realidad de hecho que le sirve de base.

De acuerdo con lo expuesto, la Administración, en ambos tipos de presunciones, debería acreditar la existencia del hecho conocido. Por ejemplo, la Resolución del Tribunal Fiscal 1065-3-97 del 22 de diciembre de 1997, referida a un caso de Impuesto General a las Ventas de 1994, señaló "que la determinación de la deuda tributaria sobre la base de la aplicación de la presunción prevista en el artículo 66 del Código Tributario, está sujeta a que la Administración Tributaria demuestre fehacientemente la existencia de ingresos no registrados."

En el mismo sentido, pueden citarse las Resoluciones 258-1-97 del 24 de enero de 1997 y 261-1-99 del 9 de marzo de 1999.

Sin embargo, es preciso anotar que el último párrafo del artículo 64 del Código Tributario vigente cuyo

Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo 135-99-EF, establece que las presunciones del artículo 65 sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en aquél, es decir, respecto a las causales para determinar sobre base presunta, excluyendo, aparentemente, la posibilidad de probar sobre el hecho conocido de cada presunción, lo cual resulta discutible.

OPERATIVIDAD DE LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

Respecto de la forma como operan las presunciones en nuestra legislación, el tema se desarrolla tanto en el Código Tributario como en la Ley del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.

En el Código Tributario, el legislador ha optado por establecer dos etapas, situación que en forma no muy clara puede advertirse en las leyes especiales.

- En primer lugar, deben verificarse algunos de los supuestos previstos en el artículo 64, tales como el hecho de que el deudor no hubiese presentado las declaraciones dentro del plazo requerido por la Administración, o no estuviese inscrito en los registros respectivos.
- En segundo lugar, una vez verificado alguno de dichos supuestos, la autoridad puede efectuar la determinación considerando algunas de las siete presunciones detalladas en el artículo 65 y desarrolladas en los siguientes.

Conviene indicar que tales presunciones sólo son de aplicación para los tributos que conforman el Sistema Tributario Nacional, quedando excluidos, por ejemplo, los tributos municipales o las aportaciones al Seguro Social, para los cuales será necesario que alguna norma específica las establezca. En ese sentido, la jurisprudencia ha dejado sin efecto acotaciones sobre base presunta por aportaciones efectuadas por el IPSS (hoy ESSALUD u ONP) que no indicaban la base legal respectiva. Tal es el caso de la RTF 163-5-2000 del 7 de marzo del 2000, que señaló "... que de la revisión del Acta de Liquidación Inspectiva se puede apreciar que no se encuentra debidamente motivada, no se precisa qué elementos han sido tomados en consideración para determinar el importe de las remuneraciones gravadas con las aportaciones previstas en los Decretos Leyes 19990 y 22482, y finalmente, no se señala la base legal en la que se establece el procedimiento de determinación sobre base presunta" o de la RTF 157-5-2000 de 3 de marzo del 2000.

En cuanto a las causales que permiten a la Administración utilizar métodos de determinación sobre base presunta, el Tribunal Fiscal ha emitido diversos fallos que a continuación se exponen, en los cuales se puede advertir que ha sido exigente en cuanto a la apreciación de los hechos considerados por la Administración, así como respecto de las pruebas ofrecidas, tratando de respetar la realidad económica del contribuyente. Es interesante anotar que para efectos de aplicar el procedimiento, si bien puede suscitarse la duda de qué norma debe considerarse, esto es, la vigente en el momento de la fiscalización o la vigente en el período materia de fiscalización, en las resoluciones examinadas se advierte que ha sido una constante tomar en cuenta las normas que regulan los procedimientos de determinación vigentes en el período fiscalizado.

En la Resolución 143-2-2000 del 18 de febrero del 2000, se señaló que, para determinar una deuda tributaria sobre base presunta, el Código Tributario exige que, en primer lugar, se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64, y luego de ello, se cumplan los requisitos de alguna de las presunciones detalladas en los artículos 66 a 72. En dicho caso, se consideró que la situación regulada en el numeral 5 del artículo 64 antes citado, estaba referida al supuesto en el cual la información que figuraba en los comprobantes (contenido) no coincidía con los registros contables del contribuyente, y no cuando tales comprobantes no se hubieran registrado, por lo que no podía sustentarse en dicha causal.

En la Resolución 813-1-97 del 11 de julio de 1997, sobre Impuesto General a las Ventas de 1994, se estableció que "... al no haber exhibido el recurrente las mencionadas facturas (de ventas), así como teniendo en consideración que las mismas no habían sido anotadas en el Registro de Ventas, la Administración tenía razones fundadas para presumir que las declaraciones presentadas por el recurrente no eran fehacientes y, en consecuencia, facultaba a efectuar la determinación sobre base presunta". En este caso, se estaba discutiendo la aplicación del método previsto en el artículo 42 de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Legislativo 775.

De otro lado, en la Resolución 1003-4-97 del 4 de noviembre de 1997, sobre Régimen Único Simplificado (RUS) de 1995, considerando que la Administración había determinado los ingresos del recurrente sobre la base de los manifiestos de pasajeros dejados por aquél en la garita de control, cuyos datos discrepaban con los de otros papeles de trabajo que obraban en el expediente, así como con los consignados en las

declaraciones juradas presentadas, no podía determinarse con certeza la deuda tributaria del recurrente durante el período fiscalizado. En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 64 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo 773, el Tribunal dispuso que la Administración determinase sobre base presunta los ingresos del recurrente en aquellos meses donde la documentación que acreditaba los mismos ofreciera dudas respecto a su veracidad, para posteriormente proceder a variar la categoría o régimen al que se encontraba acogido el recurrente; si fuese el caso, de acuerdo con las normas que regulan el RUS.

Adicionalmente, en la Resolución 821-4-97 del 27 de agosto de 1997 sobre Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de los ejercicios 1994 a 1996, se dispuso que la Administración efectúe un nuevo examen para determinar sus obligaciones tributarias, pues el hecho que el tercero no hubiese acreditado su capacidad para efectuar los préstamos, constituye en todo caso un incremento patrimonial no justificado, pero no encuadra en los artículos 42 y 43 del Decreto Legislativo 775 para efectuar una determinación sobre base presunta.

Finalmente, en la Resolución 137-2-98 del 6 de febrero de 1998, sobre la determinación del Impuesto General a las Ventas de junio de 1993, el Tribunal Fiscal, utilizando la metodología del punto fijo, dejó sin efecto la acotación, toda vez que la Administración había determinado el tributo sobre base presunta aun cuando los ingresos percibidos durante los cinco días de la intervención eran menores que los declarados durante el mes, estableciendo una obligación por una suma mayor que la declarada. En ese sentido, se sostuvo que ni en la Resolución de Determinación impugnada ni en los papeles de trabajo que sustentaban su emisión, la Administración había señalado el motivo por el cual consideraba que aún cuando los registros coincidían con lo declarado, la información contenida en tales registros no correspondía a la realidad de las operaciones y por tanto no los consideraba o, en su caso, el motivo por el cual la declaración presentada o la documentación complementaria ofrecía dudas respecto a su veracidad o exactitud.

Ahora bien, como se ha indicado líneas arriba, para aplicar las presunciones una vez superada la primera etapa, se requiere que se verifiquen los supuestos previstos por ella. Por ejemplo, el caso de que en el registro de ventas o ingresos, dentro de los doce meses comprendidos en el requerimiento, se comprueben omisiones en cuatro meses consecutivos o que en total sean iguales o mayores al diez por ciento de las ventas o ingresos de esos meses, lo que ameritaría que la

Administración presuma que las ventas han sido mayores a las registradas o declaradas, aumentándose éstas en el porcentaje de las omisiones constatadas.

De lo expuesto se tiene que si bien podría verificarse alguno de los supuestos del artículo 64, ello no necesariamente conduciría a aplicar alguno de los métodos de determinación sobre base presunta previstos en el Código Tributario, al no cumplirse las condiciones establecidas para los mismos.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal ha dispuesto, por ejemplo, respecto de la presunción de ventas omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios (artículo 69 del Código Tributario) en la RTF 210-2-98 del 25 de febrero de 1998, sobre Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1993, que los inventarios físicos llevados a cabo por la Administración eran sólo aproximados, sin haberse acreditado que abarcaban la totalidad de los rubros de las existencias del contribuyente, y por tanto, que los montos de los faltantes y los sobrantes hubieran sido establecidos correctamente. Por lo que, al no reunir dicho procedimiento los requisitos metodológicos para aceptarlo como sustento de una determinación sobre base presunta, se revocó la apelada dejándose sin efecto las resoluciones de determinación emitidas.

En el caso de la Resolución 475-2-98 del 29 de mayo de 1998, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 1993, la Administración había dejado sin efecto la acotación por concepto de Impuesto General a las Ventas al considerar que las omisiones detectadas no alcanzaban el porcentaje dispuesto para tal efecto por la ley de la materia y por el Código Tributario. No obstante, la Administración consideró que para efectos del Impuesto a la Renta la legislación del mismo no establecía restricción para su aplicación, por lo que mantuvo el reparo.

El Tribunal consideró que al no existir presunción sobre ventas omitidas, no existía diferencia detectada que pudiera, a su vez, considerarse renta neta, por lo que tampoco podía considerarse que existía base presunta para efectos del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, las leyes del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas establecen otras presunciones, tales como: las de ventas a valores de mercado, incrementos patrimoniales no justificados, coeficientes, etc.

Con respecto a éstas, en la Resolución 169-2-98 del 11 de febrero de 1998, sobre Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1992, el Tribunal consideró que para

efectos de la presunción utilizando el método del punto fijo aplicado en el caso materia de examen por disposición del artículo 41 del Decreto Ley 25748 , recogido hoy en el artículo 68 del Código Tributario, la Administración no podía tomar como referencia un día de la semana que además era el último día del mes, pues en ese caso la comparación en cuanto al volumen de ventas debía efectuarse entre días con las mismas características, motivo por el cual se declaró nula la apelada.

APUNTE FINAL

La idea del presente artículo ha sido exponer y difundir algunos de los criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal respecto de un tema que, a nuestro entender, resulta importante y delicado. Esperamos que, con el aporte de la doctrina nacional se perfeccionó, quedando por desarrollar algunos temas en los que la legislación no ha profundizado.