

**“LÍMITES AL ACCIONAR DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA:
LA ORDEN DE INTERVENCIÓN A PARTIR DE LA REFORMA DE LA LEY
27.430”**

TESINA POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN
UNIVERSIDAD NACIONAL DE SALTA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, JURÍDICAS Y SOCIALES
AUTOR: RODAS POMA MARÍA VICTORIA
DIRECTOR: SIMESSEN DE BIELKE ARMANDO

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
MARCO TEÓRICO	7
CAPITULO I: “Aspectos generales de la Relación Jurídica Tributaria”	7
1.1 Origen.....	7
1.2 Derecho Tributario. Concepto.....	7
1.2.1 Derecho Tributario Material	8
1.2.2 Derecho Tributario Formal.....	8
1.3 ¿Qué es la Relación Jurídica Tributaria?.....	8
1.4 Hecho imponible. Definición y Aspectos.....	9
1.5 Obligación tributaria. Concepto	10
1.5.1 Sujetos	11
1.5.2 Objeto: el tributo	15
1.5.3 Formas de determinación contempladas en la Ley 11.683	17
1.6 La relación Fisco-Contribuyente en Argentina. Breves consideraciones ...	19
CAPITULO II: “Derechos y Deberes de las partes”	21
2.1 Introducción	21
2.2 Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).....	21
2.2.1 Facultades de Verificación y Fiscalización	22
2.2.1.1 Distingo conceptual	23
2.2.1.2 Marco normativo: análisis del artículo 35 de la Ley 11.683	24
2.2.1.3 Principios que operan como límites al ejercicio del poder tributario .	27
2.2.1.4 ¿Es posible encuadrar las facultades de verificación y fiscalización tributarias en un “Reglamento de Inspección?	30
2.3 Deberes formales y materiales de contribuyentes, responsables y terceros	31
2.4 Los ilícitos de la Ley 11.683. Infracciones Formales y Materiales	33
2.5 Derechos y garantías de los administrados: ¿es necesaria la creación de un “Estatuto del Contribuyente” en Argentina?.....	40
CAPITULO III: “La Orden de Intervención en el procedimiento de Inspección Fiscal”	43
3.1 La Orden de Intervención. Concepto.....	43
3.1.1 Antecedentes normativos	43

3.1.2 Jerarquización legal. Principales reformas introducidas por la Ley 27.430 (B.O 23/12/17)	44
3.1.3 Naturaleza Jurídica. ¿Es un acto administrativo?	46
3.1.4 Contenido	49
3.1.5 Libramiento	49
3.1.6 Ampliación y/o modificaciones efectuadas durante el transcurso de la fiscalización	49
3.2 Inspección Fiscal. Concepto, objetivos y características.	50
3.2.1 Inicio	53
3.2.2 Desarrollo	54
3.2.3 Cierre	57
3.3 El Derecho de Defensa y Debido Proceso como límite principal al accionar de la Inspección Fiscal.....	58
CAPÍTULO IV: “Antecedentes Jurisprudenciales”	60
4.1 Introducción	61
4.2 Jurisprudencia en contra de la nulidad del acto administrativo	61
4.3 Jurisprudencia a favor de la nulidad del acto administrativo	62
4.4 Análisis del Fallo “Servicios Paraná SRL c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de Organismo Externo”	63
4.4.1 Consideraciones preliminares.....	63
4.4.2 Instancias intervinientes.....	64
4.4.3 Conclusiones	67
CAPÍTULO V: “Medios recursivos a favor del Contribuyente”	69
5.1 Introducción	69
5.2 Vías procesales a favor de los administrados.....	69
5.2.1 Si lo que se pretende recurrir es la Orden de Intervención, como acto independiente, que contiene vicios o errores formales en su confección:	70
5.2.2 Si lo que se pretende recurrir es una Orden de Intervención que se encuentra integrada a un procedimiento de Determinación de Oficio:	71
CONCLUSIONES	75
BIBLIOGRAFÍA	77

INTRODUCCIÓN

Con el advenimiento del Estado de Derecho la relación tributaria dejó de ser una relación de poder y sometimiento para convertirse en una relación jurídica, enmarcada como tal por las normas, principios y valores reconocidos en nuestra Constitución.

Si bien en un primer momento, en el ámbito legislativo, el Estado despliega su potestad tributaria para la creación, establecimiento y regulación del tributo; con la emanación de las normas, dicha potestad se agota y deviene en el ejercicio del poder tributario por parte del Órgano ejecutivo quien se encargará, a través de las Administraciones Tributarias, de la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes propiamente dichos. En este punto, ambas partes de la relación - sujeto activo y sujetos pasivos - se encuentran en absoluto pie de igualdad, cada uno con derechos y obligaciones que les son propios.

Es menester recordar que en nuestro país rige el sistema de autodeterminación y por ende autoliquidación de impuestos, es decir, es el propio contribuyente quien a través de sus declaraciones juradas permite conocer su situación fiscal, reservándose el Fisco la facultad de verificar la corrección de los datos consignados en las mismas. Tal cuadro de situación es el que justifica la existencia de deberes formales a cargo de los contribuyentes, so pena de las sanciones previstas por el texto procedimental; y como contrapartida, las facultades de verificación y fiscalización del Fisco enmarcadas en el procedimiento de inspección fiscal.

La situación actual, en la que cada vez es mayor el despliegue de las facultades del Organismo Recaudador, invita a reflexionar sobre el derecho de defensa y la garantía del debido proceso de los administrados. Resulta fundamental que el particular conozca, desde un inicio, qué parte de su esfera privada y sobre qué asuntos tendrá alcance la fiscalización, de modo tal que pueda comenzar a plantear su defensa desde el primer momento, con el aporte de elementos que le permitan controvertir la hipótesis fiscal para llegar a la verdad material objetiva. Lo dicho cobra aún mayor relevancia al entender que el procedimiento de inspección fiscal podrá derivar en una determinación de oficio, en una instrucción sumarial o incluso en una denuncia penal.

Por lo tanto, es imprescindible que el inicio de cualquier inspección sea notificado al contribuyente en forma expresa y fehaciente. El medio para hacerlo es el formulario F.8000, denominado Orden de Intervención, muchas veces ignorado o considerado como una mera formalidad. Su función principal es la de acotar el alcance de las facultades fiscales y otorgar certeza al fiscalizado respecto de cuáles son los tributos y períodos que están siendo investigados y cuál es la información que debe brindar al ente fiscal. Sin Orden de Intervención precisa, específica y concreta, las actuaciones devienen nulas. Uno de los fallos que aportó extraordinaria claridad conceptual sobre la temática fue “*Servicios Paraná S.R.L. C/ Dirección General Impositiva*”; el cual será analizado en el desarrollo del presente.

Recordemos que, en forma previa a la última reforma tributaria, la Orden de Intervención sólo estaba regulada por una Instrucción General interna del Fisco Nacional – IG (DPNF) 320/1997, *derogada por la IG (DI PYNF) 907/2011 que se encuentra actualmente vigente*. Esto significa que ni la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, ni su Decreto Reglamentario obligaban a la notificación de la Orden de Intervención con que se iniciaba un procedimiento de inspección. La Instrucción General, como su nombre lo indica, sólo advertía y ordenaba el proceder tributario en tal sentido.

Fue finalmente con el dictado de la Ley 27.430 (B.O 29/12/17), que se le otorgó jerarquía legal, limitando formalmente el alcance de las facultades estatales. Dicho plexo normativo, en su artículo agregado a continuación del 36, dispuso el deber de librar Orden de Intervención tanto para dar inicio a un procedimiento de verificación y fiscalización, cuanto para su ampliación; siendo ésta una de las cuestiones más trascendentales a nivel de procedimiento tributario.

Por último, y a los efectos de asegurar un adecuado equilibrio entre las prerrogativas de la Administración Fiscal y los derechos y garantías de los administrados, nos preguntaremos si es necesario instaurar en nuestro país un “Estatuto del Contribuyente”; y si existe o no la posibilidad de unificar la normativa tributaria relacionada con el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización en un “Reglamento de Inspección”.

Se buscará que el presente trabajo sirva de guía al contribuyente ante el inicio de un proceso de inspección para que, dotado de los principales conocimientos teóricos y prácticos, sepa a qué procedimiento está siendo sometido, cuáles son las facultades del Organismo, cuál es la importancia de cumplir con sus deberes de colaboración, qué principios y garantías lo asisten constitucionalmente para evitar el avasallamiento de sus derechos y qué recursos tiene a disposición para defenderse ante un posible accionar abusivo de parte del Fisco.

CAPITULO I: “Aspectos generales de la Relación Jurídica Tributaria”

1.1 Origen

La relación tributaria como relación de poder se vincula con un concepto de Estado distinto a la concepción del Estado de Derecho. En la antigüedad, la obtención de los recursos era heterogénea y los tributos carecían de la relevancia que tienen actualmente. Las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos, y especialmente, de los pueblos vencidos¹. El poder establecer tributos aparecía como manifestación de puro deseo del soberano. Dicho poder era exclusivo de quien lo detentaba, sin más límites que los que él mismo fijaba. Entonces, en su origen, el tributo significó violencia del Estado frente al particular e implicaba un signo de servidumbre o vasallaje que se pagaba a cambio de protección.

Con el advenimiento del Estado Moderno aparecieron los tributos en sentido estricto, esto es, como manifestaciones del poder de imperio estatal. Su permanencia reclamaba un sistema tributario bien reglamentado, a fin de disponer de ingresos suficientes para sostener al ejército, la burocracia y las demás funciones estatales.

En sus comienzos, el Estado Moderno fue centralizado y adoptó una conformación de tipo absolutista ligada a su soberanía. En razón de ello, los monarcas fueron cada vez más propensos a establecer tributos, lo cual dio lugar a gran cantidad de alzamientos, revoluciones y guerras que tuvieron por una de sus causas más importantes la tributación injusta. Estas fuertes rebeliones fueron las que concluyeron con el sistema absolutista y determinaron una transformación radical no sólo en la sociedad, sino también en el concepto de Estado, el cual ya no se identifica con el gobernante de turno sino que nace como una figura jurídica independiente, creada por la ley. Podemos mencionar como hitos históricos la Declaración de Derechos Humanos de 1689 en Inglaterra, la Declaración de la Independencia de los Estados Unidos en 1776 y la Revolución Francesa de 1789.

El momento decisivo del cambio fue la conformación del Estado Constitucional, que hizo posible la existencia de una Administración sujeta al principio de legalidad. En este caso la soberanía le corresponde al pueblo mismo y se encuentra plasmada en la Carta Magna o Constitución Nacional. A partir de entonces, hablamos de un Estado de Derecho. Esto significa que tanto la creación de los tributos como el procedimiento para establecer el monto de los mismos, quedan sometidos a reglas fijas preestablecidas. Es decir, los tributos se deben porque la ley los establece y se deberán tal como ella los regula, tanto en el sentido formal como material.

1.2 Derecho Tributario. Concepto

Una primera definición nos indica que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones tributarias entre el Estado y los

¹ García Vizcaíno, C. (2019); “Manual de Derecho Tributario: 4° Edición; CABA; Abeledo Perrot.

contribuyentes. Ampliando este concepto, diremos que es la parte de la ciencia financiera que se ocupa de la aplicación y recaudación de los tributos.

Desde el punto de vista didáctico y funcional, se lo considera un género que comprende varias especies. Tomando al tributo como núcleo de análisis, encontramos múltiples normas jurídicas pertenecientes a distintos sectores (al derecho constitucional, sustantivo o material, objetivo o formal, penal, procesal, internacional, etc.)

A los fines de este trabajo se desarrollarán únicamente las principales temáticas vinculadas con el Derecho Tributario Material o Sustantivo y el Derecho Tributario Formal u Objetivo.

1.2.1 Derecho Tributario Material

El Derecho Tributario Material tiene la trascendental función de regular la relación jurídica que unirá al acreedor - *Estado* - y a los deudores - *contribuyentes* - durante el lapso que transcurra entre la creación de un tributo, dirigido a ciertas personas, y su pago por estos últimos². Así, ésta rama del Derecho estudia básicamente el hecho imponible, y todas las consecuencias jurídicas que de él emanan. Sus normas establecen, tácita o expresamente, quién es el sujeto activo, quiénes son los sujetos pasivos y quiénes pueden ser los obligados al pago. Abarca, asimismo, los elementos indispensables para fijar la cuantía de la pretensión pecuniaria fiscal y los medios extintivos de la obligación tributaria, entre otros aspectos.

1.2.2 Derecho Tributario Formal

El Derecho Tributario Formal es el complemento indispensable e inseparable del Derecho Tributario Material. Contiene las normas que el Fisco utiliza para comprobar si corresponde que cierta persona pague un determinado tributo y, en su caso, cuál será su importe. Asimismo, suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido³. Tal actividad implica la previsión de otras relaciones jurídicas a surgir entre Fisco e integrantes de la comunidad. Ello es así porque el ente estatal puede desarrollar debidamente su actuación sólo si los sometidos a la potestad tributaria cumplen diversos deberes formales.

Por lo tanto, dentro del Derecho Tributario Formal, se suelen englobar todas las normas reguladoras de relaciones jurídicas de los deberes a cargo de los administrados, y como contrapartida también aquellas que alcanzan la actividad fiscalizadora e investigativa del ente fiscal.

1.3 ¿Qué es la Relación Jurídica Tributaria?

Dino Jarach la define como la relación jurídica sustancial por la cual el sujeto activo, Estado u otra entidad pública, tiene la pretensión; y los sujetos pasivos la

² Villegas, H. (1995); "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"; Buenos Aires; Editorial Depalma.

³ Villegas, H. (1995); "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"; Buenos Aires; Editorial Depalma.

obligación de dar una suma de dinero, en cuanto se verifique el hecho que la ley ha previsto. Con respecto a su naturaleza expresa que: a) es personal y obligacional; b) comprende obligaciones y derechos del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado; c) es una relación simple; y d) es una relación de derecho, no de poder.⁴

En síntesis, se trata de una relación ex lege, de Derecho Público igualitaria, integrada por un sujeto activo – *Estado* -, que en el ejercicio de su poder tributario exige al sujeto pasivo – *contribuyente* – dar una suma cierta de dinero cuando verifica la realización del hecho imponible previsto en la norma legal respectiva. Esta relación crea entre los sujetos intervinientes derechos y obligaciones recíprocas.

Atento a este concepto, es dable observar la estructura lógica de las normas que regulan dicha relación. En ellas encontramos, como partes diferenciadas, el supuesto hipotético (hecho imponible) que, cumplido en la realidad, torna aplicable el mandato de pago, y el mencionado mandato, conectado al hecho imponible como consecuencia jurídica de su realización (obligación tributaria).

1.4 Hecho imponible. Definición y Aspectos

El hecho imponible es el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez acaecido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.⁵

Sintetizaremos aquí los aspectos que deben configurarse para analizar si estamos ante un supuesto jurídico que funciona correctamente como condición para que surja el mandato de pago.

➤ Aspecto Material

Es el núcleo del hecho imponible, el elemento descriptivo. Siempre presupone un verbo (“hacer”, “dar”, “transferir”, “entregar”, “comprar”, “vender”, “ganar”, “importar”, etc.) y consiste generalmente en una manifestación de capacidad contributiva; sea como renta, como patrimonio o como gasto.

➤ Aspecto Personal

Es la persona que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue descrita por el legislador al definir el elemento material. Se lo denomina destinatario legal tributario y, como tal, se ubica en el polo negativo de la relación jurídica tributaria obligacional.

➤ Aspecto Espacial

Es el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho imponible o el sitio en el cual la ley tiene por realizado dicho hecho o producida tal situación.

⁴ Jarach D. (1982); “El hecho imponible: 3° Edición”; CABA; Abeledo Perrot.

⁵ Villegas, H. (1995); “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”; Buenos Aires; Editorial Depalma.

En este punto, es necesario tener en cuenta los denominados criterios de atribución de potestad tributaria, los cuales son determinables según diferentes tipos de pertenencia, ya sea política, social y/o económica.

Pueden quedar obligados a tributar todos aquellos nacidos en el país (ya sea que se hallen domiciliados en su territorio o fuera de él). En este caso se habrá tenido en cuenta, para atribuir potestad tributaria, la pertenencia política (principio de la nacionalidad), y no interesará el lugar donde acaeció el hecho imponible.

También pueden quedar sujetas a tributación aquellas personas que se domicilien o residan dentro o fuera del país; en este caso se tiene en cuenta la pertenencia social (principio del domicilio, residencia o renta mundial).

Por último, debe tenerse en cuenta la pertenencia económica, cuando se establece como criterio atributivo de la potestad tributaria la circunstancia de que se posean bienes y obtengan rentas, o se realicen actos o hechos dentro o fuera del territorio del ente impositor (principio de la fuente).

➤ Aspecto Temporal

Es el momento en el que se configura o el legislador tiene por configurada la descripción del hecho imponible. La ley requiere fijar un momento exacto para la debida aplicación de la ley tributaria; fundamentalmente por cuestiones relativas a la retroactividad, la prescripción, el devengamiento de intereses resarcitorios, etc.

Una vez cumplidos los aspectos descriptos y por ende, acaecido el hecho imponible, surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al Fisco el importe tributario; es decir, la obligación tributaria.

1.5 Obligación tributaria. Concepto

Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley⁶. Como se desprende de lo expuesto, la obligación tributaria constituye la parte fundamental de la relación jurídica tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo. Entre los requisitos que debe cumplir podemos mencionar los siguientes: debe ser material, jurídicamente posible, lícita, determinada o determinable, susceptible de valoración económica, y debe corresponder a un interés patrimonial o extra patrimonial del acreedor.

La doctrina distingue las obligaciones, atendiendo a su contenido, en obligaciones de naturaleza sustantiva y obligaciones de naturaleza formal. Las primeras se traducen en obligaciones de dar sumas de dinero (pago del tributo y accesorios) y constituyen el objeto de la relación jurídica tributaria principal. Ahora bien, las segundas se establecen para lograr el eficaz cumplimiento de la obligación tributaria principal, se caracterizan por la ausencia de contenido

⁶ Giuliani Fonrouge C. (2004); "Derecho Financiero. Actividad financiera, presupuesto, poder tributario, obligación tributaria – Tomo I - 9° Edición"; Buenos Aires; La Ley.

patrimonial y pueden consistir en obligaciones de hacer, no hacer o tolerar (presentar declaraciones juradas, llevar libros, conservar comprobantes, soportar una inspección, etc.)

1.5.1 Sujetos

Los sujetos que conforman la relación jurídica tributaria son los siguientes:

➤ Sujeto Activo:

Es el Fisco o Estado (en sus tres niveles: nacional, provincial y municipal). Se ubica en el polo positivo de la relación jurídica tributaria como acreedor que pretende el cobro del tributo. Para lograr tal fin, es necesario que ejerza poder tributario. La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción⁷. Este poder es de naturaleza política, es expresión de soberanía, es un poder inherente al de gobernar porque no hay gobierno sin tributos; y su contrapartida es el deber ético-político-social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado. Sin embargo, el ejercicio de este poder no es ilimitado y encuentra como valladar los principios, derechos y garantías que surgen de la Constitución Nacional y de los tratados internacionales con jerarquía legal.

En el ámbito nacional, el Organismo estatal a quien la norma le ha delegado la recaudación y administración de los tributos es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). En el ámbito provincial, de CABA y municipal, sus legislaturas han creado oficinas administrativas que gozan de las mismas potestades y cumplen con aquella finalidad en sus respectivas jurisdicciones.

➤ Sujetos Pasivos

El contribuyente es el sujeto pasivo de la obligación tributaria propiamente dicha, ya que resulta obligado por ser el realizador del hecho imponible, siendo asimismo el destinatario legal del tributo; es decir, aquel cuya capacidad económica tuvo en cuenta el legislador al crear el gravamen. La doctrina y jurisprudencia denominan a estos sujetos responsables por deuda propia.

Sin embargo, con el fin de facilitar la tarea recaudatoria de la Administración, la ley procura que determinados sujetos que se vinculan jurídica o económicamente con el contribuyente, se transformen también en sujetos pasivos de la obligación tributaria. Se trata de los llamados responsables por deuda ajena. La norma es razonable porque, en todos los casos, los sujetos que menciona tienen que cumplir con los deberes del contribuyente *“con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que*

⁷ Giuliani Fonrouge C. (2004); “Derecho Financiero. Actividad financiera, presupuesto, poder tributario, obligación tributaria – Tomo I - 9° Edición”; Buenos Aires; La Ley.

*rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables*⁸. En este caso pueden surgir dos tipos de responsabilidades: solidaria y sustituta.

Con respecto a la caracterización de los sujetos pasivos, adhiero a la postura de Héctor Belisario Villegas, quien adopta la división tripartita, distinguiendo al contribuyente, al responsable solidario y al responsable sustituto. Seguidamente, considerando la doctrina del Dr. Jorge Héctor Damarco, se adicionará el supuesto particular de los agentes de retención y percepción.

➤ Contribuyente:

El artículo 5 de la Ley 11.683 establece en forma ejemplificativa – y no taxativa – quiénes pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria a título de contribuyentes. Se denomina tal al destinatario legal del tributo, que no es sustituido, y que por consiguiente debe pagarlo por sí mismo. Como a él está referido el mandato de pago, es el principal sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Se trata por lo tanto de un deudor a título propio, cuya capacidad contributiva es la que tuvo en cuenta el legislador al crear el gravamen, y quien sufre en definitiva el detrimento económico en sus bienes.

En términos generales son contribuyentes: “a) *Las personas humanas, capaces, incapaces o con capacidad restringida según el derecho común;* b) *Las personas jurídicas a las que el derecho privado les reconoce la calidad de sujetos de derecho;* c) *Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan la calidad prevista en el inciso anterior, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado;* d) *Las sucesiones indivisas,* e) *Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado nacional, provincial, municipal y de la CABA, y las empresas estatales y mixtas”*

➤ Responsable solidario:

El inciso a) del artículo 8 de la Ley 11.683 prescribe que la responsabilidad solidaria tendrá lugar si los deudores – contribuyentes – no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo de quince días. De esto se deduce que la responsabilidad de los terceros, en este caso, además de ser solidaria, es condicional, ya que para hacerla efectiva el Fisco deberá haber reclamado con anticipación al contribuyente. Transcurrido dicho plazo, sin que el contribuyente haya pagado el tributo, se origina la responsabilidad personal y solidaria del denominado responsable. Este deberá contar con los elementos de juicio necesarios y con la disponibilidad de dinero suficiente para cumplir las obligaciones formales y materiales respectivamente. No obstante, podrá eximirse de dicha responsabilidad cuando demuestre debidamente que no le es imputable.

Entonces, hay responsabilidad solidaria cuando no se excluye de la obligación tributaria al contribuyente, y se lo mantiene como deudor del Fisco porque respecto a él se produjo el hecho imponible; pero a su lado se ubica a un tercero responsable por deuda ajena a quien se le asigna también el carácter de sujeto

⁸ Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 t.o en 1998 y sus modificaciones; Artículo 6°.

pasivo como consecuencia del incumplimiento de los deberes a cargo del primero. El acreedor puede entonces exigir el cumplimiento a todos o a cada uno de los deudores, por el total o por parte de la deuda, con la consecuencia de que el pago realizado por cualquiera de ellos, en la medida que haya sido efectuado, libera a los demás.

Es importante detenernos en este punto para realizar algunas aclaraciones, ya que es muy frecuente hallar posturas que afirman que la responsabilidad solidaria, además de ser solidaria (valga la redundancia), es subsidiaria. En el derecho argentino, el principio de subsidiariedad se plantea en situaciones en las que se ofrecen alternativas frente a las cuales el acreedor puede acudir a una en defecto de otra. El responsable subsidiario está obligado después del deudor, sólo cuando no sea posible el cobro (total o parcial) y luego de ejecutados los bienes de este último. Asimismo, la ley le otorga el beneficio de excusión. En rigor este principio se contrapone con el de solidaridad, donde no se establece un orden de prelación alternativo, sino que la elección del deudor o de los deudores se deja a disposición del acreedor. Además, en este caso el responsable solidario está colocado en un mismo pie de igualdad con el deudor principal, por lo que carece del beneficio de excusión.

En síntesis, la diferencia principal radica en la exigibilidad del pago. En la responsabilidad subsidiaria, para exigir el pago a alguno de los deudores subsidiarios, es obligatorio probar que el deudor principal no ha sido capaz de hacer frente a la deuda, y solo en ese caso es cuando se le podrá exigir a alguno de los otros deudores. En cambio, en la responsabilidad solidaria, se puede exigir el pago a cualquiera de los deudores solidarios, sin tener que probar la incapacidad de pago por parte de ninguno de ellos.

El artículo 6 de la Ley 11.683 en sus incisos a) a e) menciona que son responsables por el cumplimiento de la deuda ajena, solidarios, los siguientes: *a) El cónyuge que percibe y dispone de todas las rentas propias del otro; b) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y personas de apoyo de las personas con capacidad restringida; c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos; d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios; y e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero (...)*"

➤ Responsable sustituto:

Es deudor por deuda ajena y responsable directo del pago del impuesto por el mero acaecimiento del hecho imponible. El contribuyente realiza el hecho imponible y produce el nacimiento de la obligación tributaria; pero es el sustituto tributario quien, a partir de ese momento, queda obligado directa e inmediatamente al cumplimiento de la obligación del contribuyente. Es decir, el

sustituto no se encuentra en un mismo pie de igualdad con el deudor, sino que está en lugar del contribuyente; adquiere el carácter de obligado principal y deudor directo de la obligación.

Nos preguntamos ahora cuál es la diferencia entre la responsabilidad sustituta y la subsidiaria. A pesar de que ninguno de los responsables señalados responde por su deuda propia, sino por una deuda ajena; muestran una distinta ubicación en relación al hecho que origina la obligación. Así, mientras en el supuesto de la sustitución, el hecho producido por el contribuyente hace nacer la responsabilidad del sustituto; en el supuesto de la responsabilidad subsidiaria el hecho imponible provoca el nacimiento de la obligación tributaria, pero el deudor subsidiario no es responsable directo de dicha obligación. Su responsabilidad se compromete cuando producido el hecho que origina la obligación, el deudor (por deuda propia) no paga. Entonces, el acreedor después de ejecutar al deudor podrá dirigir su acción contra el responsable subsidiario. Además, la distinta posición del contribuyente en uno y otro caso, tiene efectos después del pago. Si en la responsabilidad sustitutiva el obligado principal (sustituto) no paga y paga el contribuyente, éste ha pagado su deuda y ninguna acción puede tener contra el obligado principal. En cambio, en la responsabilidad subsidiaria, si el obligado principal (contribuyente) no paga, el responsable subsidiario que paga, ha pagado la deuda de otro y puede dirigir entonces su acción contra el obligado principal.

La Ley de Procedimiento Tributario no dispone quién puede ser responsable sustituto y qué contribuyentes pueden ser sustituidos, pero tampoco veda la posibilidad de que las leyes tributarias establezcan responsabilidades sustitutivas. Por ejemplo, lo tenemos en el Impuesto sobre los Bienes Personales, en el cual se da la figura cuando hay bienes situados en el país cuyos dueños se domicilian en el extranjero. En tal caso, la ley dispone que todo sujeto del país que se halle en las situaciones expresamente mencionadas (que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sitios en el país) debe sustituir al propietario de esos bienes que reside en el extranjero, que es en realidad el destinatario legal del tributo de que se trata.

➤ Agentes de Retención y Percepción:

Muchos autores consideran que estos agentes son el claro ejemplo de sustitutos tributarios; ya que una vez que han efectuado la retención/percepción e ingresado al Fisco el importe retenido/percibido, el contribuyente queda liberado.

El Dr. Jorge Héctor Damarco analiza detalladamente la idea expuesta, por considerar que no se adecúa a la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario. Afirma que los sujetos aludidos no son sustitutos tributarios y que no reemplazan íntegramente al deudor.

Debemos tener en cuenta tres supuestos:

1) *Qué sucede si el agente no retiene y/o no percibe una vez vencido el plazo de quince días de la fecha en que correspondía efectuar la retención/percepción*

En este caso, los agentes son responsables personal y solidariamente con el contribuyente por el tributo que omitieron retener y/o percibir, siempre que no acrediten que el contribuyente ha abonado el gravamen; y sin perjuicio de la obligación solidaria de éstos para abonar el impuesto no retenido/percibido desde el vencimiento del plazo señalado.

Es decir, desde el acaecimiento del hecho imponible nace la responsabilidad del contribuyente, pero la responsabilidad del agente nace a los quince días del momento en que debieron haber efectuado la retención/percepción y por el hecho de haber omitido retener/percibir. La ley aclara que la responsabilidad solidaria es tanto del agente como del contribuyente.

2) *Qué sucede si el agente retiene y/o percibe pero no ingresa los importes al Fisco*

En este caso, se extingue la obligación tributaria del contribuyente en la medida de lo retenido/percibido. Con respecto al ingreso del tributo surgirá una nueva obligación tributaria en cabeza del agente. Si retuvo o percibió pero no ingresó el dinero a la AFIP, será el único deudor. El contribuyente no forma parte de la nueva relación jurídica creada.

3) *Qué sucede si el contribuyente paga la deuda tributaria*

Está claro que si el contribuyente pagó la obligación tributaria, ésta se extinguió y ninguna responsabilidad puede imputarse al agente de retención y/o percepción. Es decir, el contribuyente está desvinculado en relación a su obligación porque ésta se extinguió. Si se quiere emplear el término sustitución, lo que se ha sustituido es la obligación del contribuyente por la del agente y ello ha ocurrido por el incumplimiento del agente de su deber de ingresar el tributo.

1.5.2 Objeto: el tributo

El objeto es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir el pago del tributo.

Los tributos son las prestaciones generalmente en dinero (aunque hay quienes las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas⁹. Analizaremos en forma particularizada esta definición:

- ✓ Prestaciones en dinero y prestaciones en especie: lo importante es que la prestación sea pecuniariamente valuable, que concurren los demás elementos caracterizantes (hecho imponible, identificación de los

⁹ Villegas, H. (1995); "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"; Buenos Aires; Editorial Depalma.

deudores, elementos cuantificantes, exenciones y medios de extinción) y que la legislación de que se trate admita la cancelación en especie.

- ✓ Exigidas en virtud de su poder de imperio: la prestación que configura el tributo se exige mediante la coacción, por lo cual se prescinde de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo. En efecto, para que el Estado pueda exigir contribuciones se lo dota del llamado poder tributario, al cual ya hemos hecho referencia anteriormente.
- ✓ En virtud de una ley: no hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa limitar formalmente la coacción y respetar el principio de legalidad.
- ✓ Para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas: es por esta razón que el objetivo del tributo es fiscal. Sin embargo, esta finalidad puede no ser la única. El tributo puede perseguir también fines extra fiscales. Estos no deben ser objeto de su esencia jurídica, sino herramientas intervencionistas para el alcance de objetivos económico-sociales.

En cuanto a su clasificación, existen tres categorías que no son sino especies de un mismo género: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Teniendo en cuenta el enfoque del presente trabajo, centraremos el análisis en el impuesto, el tributo típico, el más redituable para el Fisco y el que mejor representa al género a tal punto que prácticamente se confunde con él.

Se puede definir al impuesto como el tributo exigido por el Estado, en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imposables). Estos hechos están caracterizados por su naturaleza reveladora de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado (capacidad contributiva).

La naturaleza jurídica del impuesto debe buscarse en la misma necesidad que llevó a la creación del Estado como medio para lograr el orden y la cohesión en la comunidad. Por lo tanto, el impuesto encuentra su fundamento jurídico en la sujeción a la potestad tributaria del Estado.

Entre sus principales características, destacamos las siguientes:

- ✓ Su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto;
- ✓ Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar;
- ✓ Dichas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva;
- ✓ Debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida.

1.5.3 Formas de determinación contempladas en la Ley 11.683

Conforme con la definición efectuada por Giuliani Fonrouge, la determinación de la obligación 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 particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”*

Es decir, el acto de determinación o cuantificación que permite establecer el monto que deben ingresar los contribuyentes o responsables puede estar a cargo del propio sujeto pasivo de la relación tributaria (contribuyente o responsable), del sujeto activo (Organismo Recaudador) o de ambos en forma conjunta.

➤ Autoliquidación:

El sistema tributario argentino reposa en la modalidad autodeterminativa tanto de la materia imponible como de su cuantificación. En efecto, es el propio contribuyente el que deberá presentar la declaración jurada, que consiste en el reconocimiento formal de una obligación perfeccionada con antelación. En ella, el sujeto identifica los hechos imponibles acaecidos y fija la base sobre la cual se liquida el impuesto resultante. Lo dicho encuentra sustento en que, sin dudas, es el propio contribuyente quien está en mejores condiciones para conocer cuál es su verdadera situación fiscal.

El artículo 11 de la Ley 11.683 (t.o en 1998 y modificatorias) sienta el principio de que la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con dicha ley, *“se efectuará sobre la base de las declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la AFIP”*.

La declaración jurada puede definirse como un acto debido, un acto de conocimiento y un acto voluntario¹⁰:

- ✓ Es un acto debido porque la presentación de ella es el cumplimiento de un deber formal, y que como tal, tiene el fin de colaborar con la AFIP en sus tareas de verificación, fiscalización, percepción y determinación de los tributos;
- ✓ Es un acto de conocimiento, porque a través de ella el contribuyente informa al Fisco su situación fiscal y éste toma conocimiento de ella;
- ✓ En cuanto a su contenido, está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la AFIP, hace responsable al declarante en un doble sentido: sustantivamente, en cuanto a que debe pagar el importe que arroje; y penalmente por las omisiones, inexactitudes o fraudes que pudiera contener.

➤ Liquidación Administrativa:

¹⁰ Damarco Jorge H. (2010); “Tratado jurisprudencial y doctrinario. Derecho Tributario. Procedimiento Tributario. Tomo I”; Buenos Aires; La Ley.

El artículo 11, último párrafo, de la Ley 11.683 faculta a la AFIP para disponer con carácter general, *“cuando así lo convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posea”*. El aporte de datos debe ser efectuado mediante declaraciones juradas, que han de contener las mismas formalidades extrínsecas de estas.

Dichas liquidaciones son actuaciones practicadas por los inspectores y otros empleados intervinientes, pero no constituyen determinación tributaria, puesto que ella solo compete a los jueces administrativos.

➤ Determinación de oficio:

En los casos en que no se presente la declaración jurada, o que la presentada resulte impugnada, el Fisco deberá proceder a determinar de oficio la obligación del responsable. Esto puede hacerlo en forma directa, por conocimiento cierto de tal materia (base cierta); mediante estimación, si los elementos conocidos solo permitieran presumir la existencia y magnitud de aquella (base presunta); o sobre base mixta (una combinación de ambos).

La regla es la determinación sobre base cierta. Subsidiariamente y de modo justificado (frente a una evidente imposibilidad de practicar aquella, por no llevarse registraciones contables, ni acompañarse documentación, o por ser ésta deficiente), procede la determinación sobre base presunta. Debe ser razonable, de modo de evidenciar con la mayor probabilidad la situación del contribuyente de que se trate.

Nos encontramos frente a un procedimiento administrativo reglado, no discrecional, que tiene por fin determinar la materia imponible, o el quebranto impositivo, y liquidar el tributo correspondiente. La importancia de este instituto reside en que garantiza el debido proceso adjetivo. Así, ante los cargos e impugnaciones realizados por el Fisco, el contribuyente puede tomar conocimiento de los mismos y producir y ofrecer toda la prueba que haga a su derecho. Por otra parte, la resolución determinativa debe ser razonable y explicitar detalladamente los motivos que llevaron al Fisco a determinar la materia en tal sentido. Una vez verificados ciertos extremos, la misma goza de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria.

El Art 17 de la Ley de Procedimiento Tributario establece cuáles son las etapas que lo componen:

- ✓ Se inicia con la vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de los cargos e impugnaciones que se le atribuyen, con debido fundamento de los mismos.
- ✓ En el plazo de 15 días, prorrogable por otro igual por única vez y por pedido expreso, el contribuyente debe efectuar por escrito su descargo y ofrecer la prueba que hace a su derecho.
- ✓ Evacuada la vista o transcurrido el plazo señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 días.

- ✓ Si a partir de la contestación de la vista, o del vencimiento para hacerlo, transcurrieran 90 días sin que se dicte la resolución, el contribuyente o responsable podrá solicitar pronto despacho.
- ✓ Si transcurren 30 días sin que se dicte la resolución, caduca el procedimiento y el Fisco podrá iniciar por única vez un nuevo proceso de determinación de oficio.

1.6 La relación Fisco-Contribuyente en Argentina. Breves consideraciones

Afirmamos que en la República Argentina está en abierta crisis la relación jurídica entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Esta crisis, es de tal intensidad que de no ser revertida a corto e inmediato plazo, generará para el Estado una situación difícil de remontar. Si bien se fueron ideando e implementando diferentes medidas para mejorar la relación Fisco – Contribuyente, la realidad es que en los últimos años se han intensificado las diferencias y desigualdades entre ellos.

Si bien, tal como se expuso en el desarrollo de este capítulo, la relación jurídica tributaria es una relación de igualdad y paridad en lo que respecta a derechos y obligaciones para cada una de las partes; en la práctica muchas veces se observan excesos tributarios que desvirtúan la equidad mencionada.

Aspectos tales como la complejidad de las normas tributarias, la cada vez mayor creación y establecimiento de tributos que generan una presión fiscal desmesurada para los contribuyentes, los altos costos de cumplimiento que implica dicha situación, la corrupción política, la falta de justicia, los altos niveles de inflación económica y la evasión fiscal; son sólo algunos aspectos que han dado lugar al deterioro de la estructura social y económica del país.

Con el fin de mejorar la recaudación y combatir la evasión fiscal, no sólo que se han incrementado y complejizado las obligaciones tributarias para los sujetos pasivos; sino que sus derechos y garantías han ido en detrimento. En este sentido deben primar los principios constitucionales de los contribuyentes y el carácter del Estado como garante de esos derechos, por sobre su actuación como agente recaudador de tributos.

Por último, y no menos importante, debemos mencionar que el avance desenfrenado de la tecnología en el ámbito de la Administración Tributaria ha generado una nueva relación jurídica, que podemos llamar “informática”, entre dicho Organismo y los contribuyentes. Si bien los controles son más efectivos, y el cruce de datos sistémicos permite la alerta temprana de inconsistencias e irregularidades, ello trae efectos no deseados en los obligados tributarios quienes deben cargar con una excesiva cantidad de regímenes informativos a cumplir, con aplicativos inflexibles y que no contemplan todas las posibilidades que otorga la ley, con calificaciones del SIPER que no son transparentes, con la falta de actualización de datos en las cuentas tributarias, etc.

Lo que se necesita es un cambio estructural y para ello podemos empezar por redefinir las bases y la importancia de la relación jurídica tributaria. Algunos de los elementos a tener en cuenta son:

- ✓ Fomentar la educación fiscal y la conciencia tributaria desde temprana edad. Si desde jóvenes comprendemos el sentido y alcance de los impuestos, seguramente la propensión a contribuir será mayor.
- ✓ Crear un vínculo de confianza entre la Administración y los administrados. No solamente se necesita de la capacitación continua de los funcionarios públicos y de la debida asistencia al ciudadano, sino también de la colaboración entre ellos para lograr mejores resultados. Se trata de un enfoque de responsabilidad compartida.
- ✓ Fortalecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante el incremento del riesgo subjetivo. El Fisco debe internalizar en la conducta del contribuyente que cualquier omisión que este genere va a ser detectada y sancionada.
- ✓ Definir, con la mayor precisión posible, cuáles son los límites al ejercicio del poder tributario, como así también los derechos y garantías que asisten al contribuyente en todo momento. Se remite a los puntos 2.2.1.3 “Principios que operan como limite al ejercicio del poder tributario” y 2.5 “Derechos y Garantías de los administrados”
- ✓ En la práctica, el desafío para la Administración Tributaria es el uso correcto y la protección de la información sensible de los sujetos pasivos asegurando siempre en todos los trámites e instancias la confidencialidad y conservación de los datos.

CAPITULO II: “Derechos y Deberes de las partes”

2.1 Introducción

Considerando que en nuestro país la declaración de impuestos es auto declarativa, resulta imprescindible la facultad de la Administración Tributaria para que compruebe todo el procedimiento lógico interpretativo que se refleja en la declaración de impuestos. Para ello, se la reviste de ciertas facultades o potestades que le permiten obtener información con trascendencia tributaria de los contribuyentes y de los terceros con los que aquellos tienen relación económica. El Organismo se vale de estas herramientas para hacer cumplir la misión de que cada uno de los ciudadanos debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, conforme a su capacidad contributiva¹¹.

Un aspecto central en el presente trabajo es identificar los límites precisos entre el sistema inquisitivo que enmarca la actuación de la Administración Tributaria y los derechos y garantías de los contribuyentes, responsables y terceros.

Queda claro que para afianzar el vínculo entre la Administración y los administrados no solo basta con conocer cuáles son los derechos y deberes de cada una de las partes integrantes de la relación jurídica tributaria; sino que es necesario que el Organismo recaudador informe, eduque, capacite, facilite, fomente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y ponga a disposición de los contribuyentes, responsables y terceros todos los instrumentos y herramientas necesarios para tal fin.

2.2 Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) constituye una entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Surgió como consecuencia de la fusión de la Dirección General Impositiva (DGI) y la Administración Nacional de Aduanas (ANA), dispuesta por los Decretos 1156/1996 y 1589/1996 y concluida con el dictado del Decreto 618/1997.

Sin perjuicio de la indivisibilidad de la AFIP como ente administrativo y sujeto de derecho, las Direcciones Generales que dependen de ella se distinguen con las siglas DGA (Dirección General de Aduana) y DGI (Dirección General Impositiva) respectivamente. En el año 2001 se creó la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (DGRSS), que se incorporó a la estructura organizativa de AFIP mediante el Decreto 1231/2001. Según surge de la página web institucional del Organismo, las funciones de estas Direcciones son las siguientes:

➤ Dirección General Impositiva (DGI)

Tiene a su cargo la aplicación, percepción, recaudación y fiscalización de impuestos nacionales. Entre sus funciones principales se encuentran la recaudación impositiva, el establecimiento de multas, sanciones,

¹¹ Bertazza Humberto J. (2022); “Derechos y Garantías de los Contribuyentes - 1ª edición”; CABA; La Ley.

determinaciones de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial, aplicación de sanciones u otros conceptos. Fomenta la cultura del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.

➤ Dirección General de Aduanas (DGA)

Tiene a su cargo la aplicación de la legislación sobre importación y exportación de mercaderías, así como el control de los bienes que ingresan o egresan al país. Su función principal es valoración, clasificación, verificación y control de mercaderías y sus medios de transporte. Colabora en el resguardo de la seguridad nacional, la economía, la salud pública y el medio ambiente, vedando el flujo de mercaderías peligrosas o ilegales. Fomenta la cultura del cumplimiento voluntario por parte de los usuarios.

➤ Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (DGRSS)

Efectúa la recaudación, fiscalización y distribución de los recursos que financian la Seguridad Social. Tiene a su cargo, el establecimiento de multas, sanciones, determinaciones de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial, aplicación de sanciones u otros conceptos. Regula el conjunto de regímenes y normas que preservan el nivel de vida de la población y la asisten mediante prestaciones dinerarias de servicios ante situaciones de maternidad, enfermedad, vejez, accidente o desempleo.

En síntesis, actualmente AFIP gestiona la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos nacionales, los recursos de la seguridad social y el control de las actividades del comercio exterior. Su misión es administrar el sistema tributario, aduanero y de los recursos de la seguridad social de forma efectiva, simple y equitativa, promoviendo la cultura del cumplimiento voluntario, la formalización de la economía y la inclusión social¹².

2.2.1 Facultades de Verificación y Fiscalización

La AFIP desarrolla distintas actividades con el objetivo de recaudar tributos: las de verificación, fiscalización y percepción; y las de determinación de los impuestos, aplicación de sanciones y resolución de reclamos de repetición y de los recursos de reconsideración. Asimismo, en el ejercicio de facultades que le otorga el decreto 618/97 puede dictar resoluciones reglamentarias y, el titular de la AFIP, en ejercicio de facultades propias, puede interpretar las leyes tributarias. La diferencia esencial entre las actividades mencionadas es que las de verificación, fiscalización y percepción son de carácter discrecional y técnico, en tanto las restantes constituyen actividades regladas.

Ahora bien, ¿qué significa que el Organismo tenga discrecionalidad técnica? Implica que puede escoger los procedimientos que técnicamente le parezcan más adecuados para verificar, fiscalizar y percibir los tributos. No ocurre lo mismo con las actividades regladas, que lo obligan a ceñir su actuación a un procedimiento establecido por ley. Sin embargo, cabe remarcar que dichos actos

¹² <https://www.afip.gob.ar/institucional/afip/>

discrecionales, si bien gozan de cierta flexibilidad, no pueden bajo ningún punto de vista oponerse al acto reglado, puesto que de lo contrario estaríamos en presencia de una arbitrariedad.

El accionar de la Administración Tributaria debe ser limitado y razonable, manteniendo un adecuado equilibrio entre los objetivos y derechos del Fisco y los deberes y garantías de los contribuyentes y responsables. En consecuencia, y llegado el momento, resultará fundamental el control de la esfera jurisdiccional por parte de los jueces. Ellos calificarán el acto administrativo a la luz de los principios de razonabilidad, legalidad y tutela judicial efectiva, de manera tal de delimitar los conceptos de discrecionalidad y arbitrariedad; y en caso de exceder dicho límite, entonces la conducta de la Administración Fiscal será tildada de arbitraria.

El procedimiento de verificación y fiscalización se encuentra regulado en nuestro derecho por la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo, sus respectivos Decretos Reglamentarios y también se recurre de manera supletoria al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y al Código Penal y Procesal Penal. Por supuesto corresponde también la aplicación de la Constitución Nacional y de los tratados internacionales con jerarquía constitucional. Esto implica que las amplias facultades con que cuenta el Organismo para hacer efectivo el cumplimiento de las normas tributarias no son ilimitadas y, por lo tanto, deben ser ejercidas dentro del marco legal vigente y de los principios constitucionales propiamente dichos.

2.2.1.1 Distingo conceptual

Aún cuando no existe una identidad absoluta, es sutil la diferencia conceptual entre verificación y fiscalización. Ambas facultades se agrupan dentro del ámbito del Derecho Tributario Formal o Administrativo.

Diremos a modo general que la Fiscalización implica un control posterior por parte del Fisco, siendo éste un complemento necesario de la determinación; y existiendo una previa obligación tributaria material, con hechos imposables y sujetos pasivos identificados. Tiende a constatar si estos últimos han cumplido correctamente los deberes tributarios a su cargo. Esta función requiere extrema precisión para no traspasar el límite que imponen las garantías individuales de los contribuyentes. La tarea de fiscalización es para la Administración Tributaria la etapa más importante de recopilación de pruebas en las que, de corresponder, el Organismo Fiscal fundamentará sus ajustes¹³

La Verificación, por su parte, es independiente de sujetos pasivos identificados y de obligaciones tributarias constituidas; tiene por objeto descubrir la existencia de hechos imposables realizados e ignorados por el Fisco para, de este modo, prevenir a la sociedad de los daños y peligros que causaría la desobediencia general a la potestad tributaria.

¹³ Lamagrande M. (2001); "La prueba en el procedimiento de determinación de oficio"; Revista Impuestos 2001-B.

2.2.1.2 Marco normativo: análisis del artículo 35 de la Ley 11.683

Si bien la Ley de Procedimiento Tributario se ha referido en los artículos 33 a 36 a las tareas de verificación y fiscalización propiamente dichas, es el artículo 35 el que establece expresamente amplios poderes en cabeza de la Administración Federal. En función de ellos, el Fisco podrá solicitar determinadas obligaciones de hacer, no hacer o tolerar a los presuntos contribuyentes, responsables o terceros.

Seguidamente analizaremos en forma detenida el texto de la primera parte del artículo 35 que establece que el Organismo Recaudador *“tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable (...)”*

- ✓ *Amplios poderes:* las facultades inquisitivas de verificación y fiscalización se describen en la ley como “amplios poderes”. Sin embargo, esta amplitud no implica que se trate de poderes absolutos. Los límites están dados por todo el marco jurídico legal que rige en nuestro país. Dichas facultades fueron concebidas principalmente para superar los obstáculos que los particulares pudieran ofrecer, con el fin de que no se conozca su verdadera situación fiscal. Esas facultades posibilitan un accionar discrecional desde el punto de vista técnico. La discrecionalidad implica libertad de actuación, es decir la posibilidad de optar por soluciones diversas en mérito a apreciaciones de conveniencia y oportunidad. El accionar de la Administración resultará procedente siempre que no se vulneren derechos personales garantizados por la Constitución Nacional. En efecto, los actos administrativos y el accionar de la Administración deben ser razonables, esto es, causados y adecuados a la finalidad y objeto de la disposición que justifica su existencia¹⁴.
- ✓ *En cualquier momento:* tal como se señaló anteriormente, la discrecionalidad comprende la decisión de actuar según criterios de oportunidad o conveniencia que la Administración determine. La actividad de la inspección, además de discrecional, también es eventual; es decir no se ven alcanzados todos los particulares, ni todos los impuestos ni períodos fiscales. El alcance queda librado al criterio de los funcionarios intervinientes.
- ✓ *Inclusive respecto de períodos fiscales en curso:* la ley permite la verificación de períodos fiscales en curso. Sin dudas se refiere a un accionar preventivo de la fiscalización, que tiene el fin de inducir al contribuyente al cumplimiento fiscal. Entonces, si bien puede resultar que el hecho imponible no se encuentre perfeccionado en su aspecto temporal, la presencia del Organismo puede resultar relevante a los efectos de fiscalizar los aspectos formales, asegurando por ejemplo la

¹⁴ Causa “Vollenweider Roberto c/ AFIP DGI”; Juzgado Federal de Primera Instancia de Río Cuarto; 28/04/99.

debida registraci3n y documentaci3n de las transacciones; lo cual coadyuva al cumplimiento posterior¹⁵.

- ✓ Por intermedio de sus funcionarios y empleados: no cualquier funcionario o empleado podr3 conocer la situaci3n fiscal de un contribuyente o presunto responsable. A efectos de proteger la intimidad econ3mica, la propia Administraci3n limit3 el acceso al expediente de fiscalizaci3n al inspector y supervisor responsables del cargo.
- ✓ El cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas: la ley faculta a la Administraci3n a fiscalizar el cumplimiento de cualquier normativa referida a deberes fiscales. No se distingue si se trata de deberes materiales o formales, impuestos por una ley, un decreto o por el propio Organismo Recaudador.
- ✓ Fiscalizando la situaci3n de cualquier presunto responsable: la ley deja en claro que la obligaci3n tributaria se genera por la realizaci3n del hecho imponible, independientemente de que el sujeto pasivo se encuentre o no inscripto como contribuyente o como responsable de otros deberes tributarios.

La segunda parte del art3culo 35 se refiere a facultades inquisitivas en concreto, las cuales se desarrollan a lo largo de ocho incisos. *“En el desempe1o de esa funci3n la Administraci3n Federal podr3 (...)”*

- 1) *Citar al firmante de la declaraci3n jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a su juicio tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquellos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, seg1n esta estime conveniente.* Las citaciones representan un verdadero deber de soportar y de hacer: “soportar” la acci3n administrativa en cabeza propia y “hacer” por satisfacer las necesidades informativas, ya sea verbalmente o por escrito. La informaci3n aportada verbalmente deber3 ser asentada en actas. Cabe destacar que el requerimiento de informaci3n a terceros solo puede hacerse en casos de estricta necesidad y dentro de los l3mites en que la informaci3n sea 1til.
- 2) *Exigir de los responsables o terceros la presentaci3n de todos los comprobantes y justificativos, ordenados y clasificados, que se refieran al hecho imponible.* Significa que, si as3 lo requiriera la AFIP, el sujeto pasivo tributario o tercero informante tiene que transportar a la oficina fiscal correspondiente dicha documentaci3n para acreditar alg1n hecho imponible. Se ha discutido si el t3rmino presentaci3n significa 1nicamente exhibici3n o implica tambi3n la posibilidad de que el Organismo Fiscal incaute esos documentos, es decir, que los secuestre y conserve. En ese sentido, la jurisprudencia sostuvo que, si bien de los t3rminos literales de la ley no surge la facultad de secuestrar los documentos privados, ello puede resultar procedente como consecuencia del ejercicio de la actividad investigatoria cuando, en virtud de lo actuado, se conociesen concretamente las infracciones que se imputen y cuya prueba se busca

¹⁵ Caranta Mart3n R. (2020); “Facultades de Verificaci3n y Fiscalizaci3n (segunda parte)”, Consultor tributario – Errepar.

completar por ese medio¹⁶. Es decir, esta facultad puede utilizarse para asegurar la prueba de una infracción que ya se ha descubierto y ante el peligro de que pueda hacerla desaparecer el contribuyente. En cambio, no es admisible el secuestro de documentación con el propósito de descubrir posibles infracciones ignoradas por el Fisco, o para detectar presuntos infractores cuya identidad se desconoce.

- 3) *Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.* A diferencia del inciso anterior, los libros de contabilidad no pueden ser trasladados a un lugar distinto de donde están habitualmente porque en ellos se van asentando operaciones diarias, y si pudieran ser transportados o incautados por la Administración Fiscal, ello daría pie a una obstaculización en la contabilización normal. Asimismo expresa que *cuando se responda verbalmente a los requerimientos o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad.* En este punto es importante que el contribuyente sepa que tiene derecho a que las preguntas que se le formulen no sean capciosas ni sugestivas; a aguardar que su asesor fiscal se encuentre presente antes de dar respuesta a cualquier requerimiento; a negarse a declarar; a solicitar que se le realicen las preguntas por escrito y se le otorgue un plazo razonable para dar cumplimiento, etc.
- 4) *Solicitar auxilio de la fuerza pública* cuando los funcionarios del Organismo tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, con el fin de hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuere necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento.
- 5) *Recabar orden de allanamiento* al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. No puede haber allanamiento de domicilio sin autorización judicial. El juez a su vez deberá analizar la legitimidad del pedido, que podrá negar si no reúne los recaudos necesarios.
- 6) *Clausurar preventivamente un establecimiento* cuando se constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos por el artículo 40 de la Ley de Procedimiento Tributario y concurrentemente exista un perjuicio grave o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un periodo no superior a un año desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme. Más allá de lo apuntado, la figura importa una inconstitucionalidad manifiesta: a) no se respeta la división de poderes y la Administración ejerce una función típica del Poder Judicial; b) tampoco existe la posibilidad de previa defensa, es decir, el ejercicio del derecho “a ser oído, ofrecer y producir prueba” y c) se vulnera el derecho a trabajar consagrado en el artículo 14 de la CN.

¹⁶Causa “Opal SCA e Ibarra Evaristo s/ órdenes de allanamiento”; Cámara Federal Cont. Adm. Sala I; 17/09/70.

- 7) *Autorizar a los funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la Administración Federal.* Esta facultad es excepcional, no discrecional; debe mediar orden de juez administrativo y la resolución que lo disponga debe encontrar fundamento en los antecedentes administrativos que obren en poder de la AFIP.
- 8) *Disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria* sobre: a) la condición de inscriptos de los contribuyentes, b) la autorización para la emisión de comprobantes y habilidad de los mismos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias; y c) la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. También se considera que nos encontramos frente a una norma inconstitucional y que las medidas preventivas no encuentran razón de existencia en el sistema jurídico vigente sobre la materia tributaria. Ello obedece a que, si la AFIP toma conocimiento de una supuesta transgresión a las obligaciones fiscales por parte de un administrado, la legislación le impone: a) la obligación de inspeccionarlo; b) si el sujeto no acepta los ajustes propuestos por la inspección, nace la obligación de determinar de oficio las obligaciones fiscales transgredidas y de ejecutarlas y c) resulta obligación de los funcionarios públicos denunciar los delitos conocidos en el ejercicio de su actividad. No cumplir con esta obligación constituye un delito para los funcionarios públicos. El régimen de inspección, como el de determinación de oficio, asegura la íntegra defensa de los particulares, en respeto a nuestra Constitución Nacional. El hecho de ser “supuestos evasores” a los ojos de la Administración, no le quita a un sujeto sus garantías y derechos constitucionales; muy por el contrario, prevalece el “estado de inocencia” hasta tanto no exista una sentencia firme que indique lo contrario.¹⁷

2.2.1.3 Principios que operan como límites al ejercicio del poder tributario

Los principios jurídicos operan como pautas o mandatos que orientan, disciplinan y gobiernan la actuación estatal en lo que a materia tributaria concierne, encauzándola, dentro de los parámetros que se desprenden de la Constitución Nacional. Asimismo, constituyen medios tendientes a la protección de los derechos de los contribuyentes ante el supuesto de que se configure un ejercicio abusivo de la potestad tributaria estatal.

Sin embargo, no basta con que dichos límites se encuentren definidos e impuestos legalmente; es necesario que cada ciudadano conozca y reclame por los derechos que el poder pretende agredir.

¹⁷ Caranta Martín R. (2020); “Facultades de Verificación y Fiscalización (segunda parte)”, Consultor tributario – Errepar.

En líneas generales, el límite formal se encuentra representado por el principio de legalidad; y los límites materiales, por las garantías de capacidad contributiva, generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, razonabilidad, control jurisdiccional y seguridad jurídica, entre otros.

➤ Principio de Legalidad

En el artículo 19 de la Constitución Nacional se consagra este principio en forma genérica, al establecer que *“ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no priva”*.

Es un principio fundamental del derecho tributario, sintetizado en el aforismo *no hay tributo sin ley previa que lo establezca*. Implica que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del Órgano constitucional, que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución, para la sanción de las leyes. Encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad. Los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en virtud de ellos se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares.¹⁸

➤ Principio de Capacidad Contributiva

Si bien la Constitución Argentina no menciona el principio expresamente, de la interpretación de sus cláusulas se deriva su inclusión implícita.

La causa jurídica del tributo debe ser buscada en la realización del hecho que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. Dicho hecho se pone de manifiesto en la existencia de la capacidad contributiva.

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de la persona para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto tales como: el derecho a una vida digna, a la educación, a la salud, y a la protección y fortalecimiento de la familia. Solo después de satisfacer tales exigencias se puede hablar del deber constitucional de concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado.

➤ Principio de Generalidad

Se encuentra consagrado implícitamente en el art. 16 de la Constitución Nacional cuando dice *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad”*¹⁹

Implica que los tributos deben aplicarse a todos los habitantes que tengan capacidad contributiva, no se puede excluir a un sector dándole privilegios con relación a otro. Es decir, las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta.

¹⁸ Villegas, H. (1995); “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”; Buenos Aires; Editorial Depalma.

¹⁹ Constitución Nacional Argentina; Art. 16.

➤ Principio de Igualdad

Se remite al art. 16 citado precedentemente. La igualdad aparece en su doble forma de igualdad ante la ley y de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas. Este principio constitucional actúa como un verdadero límite al poder fiscal. No se trata de una igualdad en términos numéricos, sino de aquella que asegura el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análoga situación. En otras palabras, no se puede imponer el mismo tributo a personas con distinta capacidad económica.

➤ Principio de Proporcionalidad

El monto de los gravámenes debe estar en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los que resulten obligados a su pago. El art. 4 de la Constitución Nacional al definir cómo se compone el Tesoro Nacional, refiere a las contribuciones y las califica de equitativas y proporcionales. Por su parte, el art. 75, inc. 2, también habla de la necesidad de que sean proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

➤ Principio de Equidad

La carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población conforme al principio que establece el art. 4 de la Constitución Nacional. La proporción justa o equitativa de los tributos se encuentra sumamente ligada a otros principios constitucionales como el de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad.

➤ Principio de No Confiscatoriedad

No se encuentra expresamente contemplado en la Constitución Nacional, pero se halla implícito cuando protege la propiedad (arts. 14, 17, 18 y 33). Cuando los tributos absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta, se dice que los mismos resultan confiscatorios. Podemos afirmar que nos encontramos frente a un principio cuya finalidad radica en establecer un límite de tipo cuantitativo a la imposición, dentro del cual debe fijarse el monto de los respectivos tributos. En concordancia con lo dicho precedentemente, el máximo tribunal puntualizó que el criterio para determinar el límite de la confiscatoriedad no puede ser uniforme, ya que en diversas circunstancias del país, la relación de los impuestos con el bienestar general puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Si bien existe jurisprudencia²⁰ según la cual la absorción constitucionalmente prohibida es la que recae más allá del 33% de las utilidades producidas o del capital gravado, la realidad es que el límite cuantitativo es relativo. En cualquier caso el carácter de confiscatorio deberá ser probado, no pudiendo presumirse.

➤ Principio de Razonabilidad

²⁰ Causa “Compañía Santafesina de Inmuebles y Construcciones c/ Provincia de Córdoba”; CSJN, Sentencia de fecha 22/09/1948.

Este principio deriva implícitamente de los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional. Requiere que exista una adecuada proporción entre los medios que arbitran las leyes y los fines cuya realización procuran lograr. En tal sentido, Villegas establece que la razonabilidad del tributo consiste en la exigencia de que el gravamen sea formalmente legal e intrínsecamente justo²¹.

➤ Control Jurisdiccional

El Poder Judicial es el Órgano a quien corresponde velar por el debido acatamiento del texto constitucional y es el único que posee ese control, puesto que no es admisible la facultad del poder administrador o de cualquiera de sus Órganos de declarar inconstitucionalidades.

➤ Seguridad Jurídica

En materia tributaria, la seguridad jurídica implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como la ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre los ciudadanos. Significa también certidumbre de que no se realizaran alteraciones retroactivas, cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes.

- ✓ El contribuyente debe tener la convicción de que la regulación vigente en el momento en que tomo su decisión, no se verá modificada por una ley que legisle sobre el pasado.
- ✓ El contribuyente debe tener una mínima certeza respecto de una legislación de fondo estable y coherente, así como de una legislación apta para hacer valer sus derechos. Lo dicho se desvirtúa cuando surgen cambios normativos vertiginosos ocasionados por propósitos recaudatorios desmedidos; cuando los preceptos normativos son imprecisos, incoherentes, oscuros o complejos; cuando no existen remedios legales aptos y suficientes para la defensa de sus derechos; etc.
- ✓ Debe evitarse la posible arbitrariedad de Órganos administrativos y jurisdiccionales en la aplicación de los preceptos respectivos. Es fundamental que la justicia sea independiente y eficiente.

2.2.1.4 ¿Es posible encuadrar las facultades de verificación y fiscalización tributarias en un “Reglamento de Inspección”?

Si bien las facultades de verificación y fiscalización que detenta la Administración Fiscal emanan de la Ley de Procedimiento Tributario, dicho plexo legal se encuentra complementado por otras normas que regulan los actos, actuaciones y diligencias del Organismo Fiscal, entre las cuales podemos destacar la Ley de Procedimiento Administrativo. Considero que no es utópica ni irracional la idea de unificar la normativa en una sola disposición que contenga todas las cuestiones formales de procedimiento referidas a las facultades estatales. Sin embargo, dicha disposición no debería contemplar las estrategias y

²¹Villegas, H. (1995); “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”; Buenos Aires; Editorial Depalma.

procedimientos específicos de la fiscalización, puesto que las facultades que detenta la Administración Fiscal gozan de discrecionalidad técnica y por lo tanto no pueden encontrarse limitadas a un reglamento.

Por su parte, las XXXIII Jornadas Tributarias del CGCE recomendaron que “1. *Resulta necesario contar con un reglamento de inspección, como forma de transparentar los actos de la Administración en materia de fiscalización; 2. Su rango normativo debe ser el de una ley. La utilización de una vía legal habrá de permitir la mayor estabilidad y asimismo, la participación de ambas partes de la relación jurídica, mejorando la asistencia al contribuyente quien podrá contar con la información necesaria para cumplimentar sus obligaciones tributarias en tiempo y forma; 3. El reglamento de inspección debería contener la enunciación de los derechos y obligaciones recíprocas de la aludida relación*”²². Manifiesto mi total adhesión a la recomendación planteada.

2.3 Deberes formales y materiales de contribuyentes, responsables y terceros

➤ Deberes Formales

A resultas de las facultades de verificación y fiscalización, y para poder controlar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, los sujetos pasivos deben prestar tareas de colaboración en el marco de una inspección. No se trata de una cuestión voluntaria, sino que existe el deber de colaborar y aportar la información, documentación y demás elementos que la inspección requiera.

Los deberes de colaboración pueden ser definidos como vínculos jurídicos que constituyen auténticas prestaciones personales nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar; y cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad del derecho público y de la organización política de una sociedad. En la República Argentina, encuentra su fundamento en el bien común o general del Estado a que se refiere el artículo 75, inciso 2º, de nuestra Constitución Nacional que establece que “*Corresponde al Congreso (...) Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (...)*”

Estos vínculos jurídicos se entablan principalmente entre la Administración y los sujetos pasivos como parte integrante de la relación Fisco-Contribuyente; y en forma paralela con los terceros no obligados a contribuir pero sí a cooperar.

Constituyen, por lo tanto, obligaciones que el contribuyente tiene para con el Organismo Recaudador y, si bien, su incumplimiento no lesiona económicamente al Estado, dificulta, estorba o impide el accionar fiscal dirigido

²²Recomendaciones respecto del contenido, alcance y jerarquía normativa de los reglamentos de inspección en ocasión de las XXXIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas - Comisión N° 3: “Revisión de las facultades de verificación y fiscalización” - 13 al 15/11/2003 - Mar del Plata

hacia la verificación de la ocurrencia del hecho imponible y la fiscalización de las obligaciones tributarias. El bien jurídico tutelado es la Administración tributaria.

La Ley 11.683 no trae una enumeración homogénea de estos deberes. Sin embargo, de su contenido general y del de otras leyes de contenido tributario, pueden extraerse los más importantes. Ellos son:

- ✓ Denunciar ante el Organismo fiscal el domicilio en el cual desarrollen efectivamente su actividad (en el caso de personas de existencia visible) ó aquel donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva de sus negocios (en el caso de personas jurídicas)
- ✓ Constituir el domicilio fiscal electrónico para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza que determine la reglamentación. Este domicilio es obligatorio y produce en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen;
- ✓ Inscribirse ante la AFIP en los impuestos, regímenes o categorías correspondientes a su desempeño económico;
- ✓ Respetar las disposiciones de la ley 11.683, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables;
- ✓ Presentar las declaraciones juradas determinativas e informativas en tiempo y forma;
- ✓ Llevar libros o registros especiales de las negociaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible. La AFIP posee la facultad de limitar esta obligación en atención al pequeño tamaño económico;
- ✓ Emitir facturas o comprobantes equivalentes por las ventas, prestaciones y locaciones de servicios que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deben tributar.
- ✓ Conservar los duplicados de los comprobantes emitidos, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de diez (10) años o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible;
- ✓ Mantener a disposición de la AFIP, en el domicilio fiscal, los libros y la documentación que se vincule con la materia imponible;
- ✓ Cumplir con los requerimientos solicitados por la AFIP, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.
- ✓ Constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones se encuentren debidamente autorizados por AFIP. La obligación de constatación no obsta al ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que posee el Organismo para establecer la real existencia de las operaciones exteriorizadas en las facturas o

documentos equivalentes recibidos, ni de sus eventuales consecuencias. En línea con lo expuesto, la LPT establece la responsabilidad personal y solidaria con los deudores del tributo *“de los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de esta ley”*. Se aclara que la responsabilidad comprenderá los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por esta última, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

- ✓ Utilizar determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones para el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente. Esta norma fue muy invocada con motivo de impugnaciones realizadas sobre contribuyentes que no habían utilizado los medios de pago autorizados por la ley 25.345 (ley de prevención de la evasión fiscal) conforme la resolución general (AFIP) 151 y luego la resolución general (AFIP) 1547.
- ✓ Mantener en condiciones de operatividad – en su domicilio fiscal – los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de dos años contados a partir de la fecha de cierre en el cual se hubieran utilizado.
- ✓ Contar con el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos para la tenencia, traslado o transporte de bienes o mercancías;
- ✓ En caso de ser empleadores, registrar y declarar a los trabajadores en relación de dependencia con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

➤ Deberes Materiales

Son las obligaciones impuestas a los contribuyentes, responsables o terceros relativas al pago del tributo y sus accesorios. Tal como se expresó en la introducción del capítulo, estos deberes encuentran su fundamento en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos y tienen su origen en una obligación de dar. El bien jurídico tutelado es la renta pública.

2.4 Los ilícitos de la Ley 11.683. Infracciones Formales y Materiales

Otorgado al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. El Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras.

Una discusión que se mantiene latente a través del tiempo tiene que ver con la naturaleza jurídica del ilícito tributario. Al respecto, existen tres teorías: la administrativista o contravencional, la tributarista y la penalista. La más difundida y la que mayor adherentes posee en la República Argentina es la última de ellas. Explica que los ilícitos tributarios de la Ley 11.683 son ilícitos penales, similares

a los del Código Penal y las leyes penales especiales. No encuentra diferencias entre “delitos” e “infracciones”, ya que considera que desde el punto de vista ontológico existe identidad sustancial. La consecuencia de esta consideración es que, a todos los ilícitos tributarios, les serán aplicables los principios generales del Derecho Penal y del Derecho Procesal Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario; y con las necesarias adecuaciones (legalidad, irretroactividad de la ley penal, tipicidad, proscripción de la analogía para interpretar las leyes penales, insignificancia, inocencia, certeza, duda, juez natural, non bis in ídem, ley penal más benigna, principio de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo, determinación, debido proceso, tutela judicial efectiva, imputabilidad y culpabilidad).

La Corte Suprema de Justicia también ha sostenido que los ilícitos de la Ley 11.683 son ilícitos penales, y lo ha hecho sin ninguna distinción. Puntualizó con toda claridad la aplicación de los principios del Derecho Penal, especialmente el de culpabilidad. Por lo tanto, para encuadrar la infracción no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentre el contribuyente, siendo menester la concurrencia del elemento subjetivo, pues es principio fundamental que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

A modo de opinión personal, atribuir a los Órganos administrativos el poder de sancionar es muy fuerte. Por ello considero que por más que estos estén dotados de poder jurisdiccional en materia sancionatoria, debe existir siempre revisión por parte de la justicia, quien definirá en última instancia sobre la legalidad o razonabilidad de lo resuelto.

➤ Infracciones Formales:

- 1) La infracción del art 38 consistente en la no presentación de declaración jurada (“DJ”).
 - Conducta requerida: culposa (negligencia o impericia).
 - Acción típica: no presentación de DJ.
 - Autoría: obligado por deuda propia o ajena.
 - Pena: multa de \$200 para personas humanas y \$400 para personas jurídicas.
 - Bien jurídico tutelado: Administración Tributaria.

La configuración de la infracción es automática. No se requiere intimación previa. Se trata de un ilícito formal porque se incumple un deber formal de colaboración en cabeza del contribuyente de presentar la DJ. El contribuyente puede ejercer defensa demostrando fehacientemente la ausencia de culpabilidad (por ejemplo alegando y probando que el día de presentación era inhábil, que hubo huelga por parte del Organismo Recaudador, falta de soporte magnético, problemas de conectividad, etc.)

- 2) La infracción contenida en el art 38 continuación, consistente en:

- a) Acción típica N° 1: omisión de presentación de DDJJ informativas previstas en los regímenes de información propia o de información de terceros dentro de los plazos informados por la AFIP.
 - Conducta requerida: culposa (negligencia o impericia).
 - Autoría: obligado a presentar (contribuyente, responsable, tercero).
 - Pena de multa: Personas humanas hasta \$5.000, empresas hasta \$10.000.
 - Bien jurídico tutelado: Administración Tributaria.

- b) Acción típica N° 2: omisión de presentación de DDJJ informativas derivadas de precios de transferencia.
 - Conducta requerida: culposa (negligencia o impericia).
 - Autoría: obligado a presentar (contribuyente, responsable, tercero).
 - Pena de multa: entre partes independientes (empresas con sujetos locales \$1.500 / empresas con sujetos del exterior \$9.000) y entre partes no independientes (empresas con sujetos locales \$10.000 y empresas con sujetos del exterior \$20.000)
 - Bien jurídico tutelado: Administración Tributaria

En ninguno de los dos supuestos es necesario requerimiento previo por parte de la AFIP. Los sujetos que intervienen en el mercado internacional merecen un seguimiento fiscal especial por la importancia económica de las operaciones que realizan, pero la pretensión de punir con una multa el supuesto de falta de presentación de DJ informativa de precios de transferencia, entre partes independientes, con mas la agravante de la pena cuando las mismas sean efectuadas entre sujetos vinculados, resulta excesiva primando un interés fiscal o recaudatorio que desnaturaliza su esencia punitiva.

3) El incumplimiento genérico de los deberes formales (art 39).

- a) Acción típica 1° párrafo – Genéricas (violaciones a la Ley 11.683, a las leyes tributarias, a los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo y a otras normas obligatorias que establezcan deberes formales).
 - Conducta requerida: culposa (negligencia o impericia).
 - Autoría: obligado por deuda propia o ajena.
 - Pena de multa: genérica de \$150 a \$2.500.
 - Bien jurídico tutelado: Administración Tributaria.

- b) Acción típica 2° párrafo – Agravantes i) incumplimiento a las normas referidas a domicilio fiscal, ii) resistencia pasiva a la fiscalización por incumplimiento reiterado a los requerimientos, iii) omisión de proporcionar datos a requerimiento de operaciones internacionales, iv) falta de conservación de sus comprobantes y elementos justificativos de los precios internacionales.
 - Conducta requerida: culposa (negligencia o impericia).
 - Autoría: obligado por deuda propia o ajena.
 - Pena de multa: por acciones graves de \$150 a \$45.000 / acumulación con multa del art. 38.
 - Bien jurídico tutelado: Administración Tributaria.

En el primer párrafo estamos en presencia de una norma penal en blanco que podrá ser integrada por otras normativas relacionadas, tal como los Decretos Reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo o bien por otra norma de carácter obligatoria como podría ser una Resolución General dictada por el Organismo Recaudador.

4) La infracción que surge del art 39 continuación: i) omisión de presentar a requerimiento DJ informativa sobre la incidencia en la determinación del IG derivadas de precios de transferencia, ii) omisión de presentar a requerimiento DJ informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, iii) omisión de presentar DJ informativa prevista en los regímenes de información de terceros, iv) omisión de informar la pertenencia a uno o más grupos de entidades multinacionales, v) omisión de informar los datos identificatorios del sujeto que hace el informe país por país, vi) omisión de informar la presentación del informe país por país, vii) omisión de presentar el informe país por país, viii) omisión de presentar información complementaria a la DJ informativa país por país.

- Conducta requerida: culposa (negligencia o impericia).
- Autoría: obligado a presentar.
- Pena de multa: i, ii y iii) genérica de \$500 a \$45.000 y agravada de \$90.000 a \$450.000 para contribuyentes con ingresos brutos anuales superiores a 10 millones que incumplan el 3° requerimiento / iv) si tienen ingresos anuales consolidados mayores o iguales a los parámetros que regula la AFIP la multa está entre \$80.000 y \$200.000 y si los ingresos son menores, la multa está entre \$15.000 y \$70.000/ v y vi) entre \$80.000 y \$200.000 / vii) entre \$600.000 y \$900.000 / viii) entre \$180.000 y \$300.000
- Bien jurídico tutelado: Administración Tributaria

Este artículo tiene relación directa con el art 38.1, salvo que en este supuesto la sanción de multa se aplica por el incumplimiento de presentar a requerimiento, en término y en las condiciones establecidas por la AFIP, los documentos mencionados precedentemente. La multa del presente artículo resultará acumulable con la descrita en el art 38.1, teniéndose en cuenta para su graduación la condición del contribuyente y la gravedad de la infracción.

5) Las especiales violaciones formales castigadas con clausura y/o multa (art 40 y 40 continuación)

- Acciones: a) no entregar factura o documento equivalente por las operaciones de venta realizadas, en las formas, requisitos y condiciones que exige la AFIP. Se penaliza no sólo la no emisión de facturas o comprobantes sino también la falta de entrega de ellos aun cuando hubiese sido emitida; b) no llevar registraciones de las ventas y compras realizadas, o si las llevaran fueran incompletas o defectuosas incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por AFIP; c) encargar o transportar comercialmente mercaderías aunque no sean de su propiedad sin el respaldo documental exigido por la AFIP; d) no

inscribirse en la AFIP cuando se tuviese la obligación de hacerlo; e) no poseer o no conservar las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad que se trate; f) no poseer o no mantener en condiciones de operatividad o no utilizar los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, DR dictados por el ejecutivo y toda otra norma de cumplimiento obligatorio tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la AFIP; g) ocupar trabajadores en relación de dependencia y no registrarlos según exige la ley, según la gravedad del hecho y la condición de reincidente del infractor.

- Conducta requerida: culposa (negligencia o impericia).
- Autoría según cada inciso mencionado: contribuyente vendedor / contribuyente que encarga el transporte y o el transportista que lo realiza / contribuyentes o responsables / contribuyente vendedor / contribuyente productor / empleador.
- Pena de multa principal: clausura de 2 a 6 días; accesoria: suspensión de matrícula, licencia o inscripción registral otorgado por el PE. Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.
- Bien jurídico tutelado: Administración Tributaria, Mercado, Rentas Fiscales y Administración de la Seguridad Social Nacional.

Para la aplicación de la sanción de clausura es indispensable que el bien jurídico protegido se vea dañado o puesto en peligro. El inciso más problemático y generador de jurisprudencia contradictoria ha sido el a). Se ha intentado clausurar por la clausura misma, sin advertir el peligro que ello trae aparejado, pues el clausurado cesa en su actividad, pierde de vender y generalmente al verse afectado su prestigio rápidamente descienden sus ventas transformándose en un candidato a implementar despidos en su personal por falta de trabajo. No se pueden avasallar derechos constitucionalmente protegidos como lo es el de trabajar.

Asimismo, resulta llamativa la inclusión del inciso g) en el contexto de una ley que se refiere a incumplimientos relacionados con impuestos. Considero que hay dos posibles explicaciones al respecto:

- a) Las modificaciones introducidas a partir de la sanción de la Ley 27.430 en lo que a bienes jurídicos protegidos se refiere:

En forma previa a su sanción, la doctrina y la jurisprudencia de los tribunales consideraban que la Ley 11.683 tutelaba la Administración Tributaria y la Renta Fiscal. La protección de esos bienes jurídicos, originó la distinción de los ilícitos en formales y materiales. Los primeros protegen la Administración Tributaria, porque sancionan la falta de colaboración con sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos. En cambio, los ilícitos materiales implican el incumplimiento total o parcial de la obligación jurídica tributaria. Siempre son ilícitos de resultado porque producen perjuicio fiscal. Para su

configuración se requiere que no se haya ingresado ó se haya ingresado parcialmente el monto del tributo debido. Se afecta en este caso la renta fiscal del Estado.

Posteriormente la ley 23.314 incorporó a la ley 11.683 la sanción de clausura, lo cual provocó una reacción generalizada de desaprobación. La doctrina entendió que se trataba de una sanción sumamente rigurosa para la clase de ilícitos que se sancionaban. Más tarde, el Poder Ejecutivo al enviar al Congreso el proyecto de ley 24.765, en la nota de remisión dice que con la sanción de clausura se protege la renta fiscal y el mercado. Se introduce entonces al mercado como bien jurídico protegido por la Ley de Procedimiento Tributario.

Finalmente, el Congreso de la Nación al dictar la Ley 25.795 introdujo un artículo a la Ley 11.683 que incorporó a la Administración de la Seguridad Social Nacional como un nuevo bien jurídico protegido por la LPT.

De esta manera quedan conformados como bienes jurídicos protegidos por la ley bajo análisis los siguientes: Administración Tributaria, Mercado, Rentas Fiscales y Administración de la Seguridad Social Nacional.

b) Si lo que analizamos es particularmente el trabajo informal:

Si bien ya se encuentra punido en la normativa laboral y previsional, considero que el fundamento de la inclusión en la Ley 11.683 radica en la presunción de que las remuneraciones pagadas y no declaradas constituyen incrementos patrimoniales no justificados.

➤ Infracciones Materiales

1) Art 45 - Omisión de impuestos.

- Acciones: Omisión de impuestos proveniente de i) falta de presentación de DJ; ii) DJ inexacta; iii) falta de actuación como tal por parte del agente de retención y percepción; iv) falta de pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad; v) falta de presentación de DJ en transacciones internacionales; vi) DJ inexacta en transacciones internacionales; vii) falta de actuación como agente de retención en transacciones internacionales.
- Conducta: culposa (negligencia o impericia).
- Autoría: obligado por deuda propia o ajena.
- Pena general: será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable y será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.
- Pena agravada: cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas, la sanción por la omisión se elevará al doscientos

por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurrida en las transacciones internacionales, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.

- Bien jurídico tutelado: rentas fiscales.

La conducta punible en el ilícito tipificado en el art 45 consiste en no pagar, no retener o no percibir un tributo, o pagarlo, retenerlo o percibirlo en menor medida que lo debido pero siempre que esa omisión se efectúe mediante la falta de presentación de una DJ o por contener la presentada información inexacta. La acción es omisiva, ya que el autor infringe el cuidado debido al bien jurídico tutelado, pero no por medio de un acto positivo sino por medio de un acto negativo, es decir, omitiendo. La inexactitud debe originarse en una conducta culposa (negligencia, imprudencia, impericia), no dolosa es decir no debe tratarse de una desfiguración deliberada de la verdad, ya que en ese caso quedaría encuadrada en el art 46 (defraudación fiscal).

La reforma de la ley 27.430 agravó la sanción por omisión: de graduable entre el 50% y el 100% del impuesto omitido pasó a ser equivalente al 100%. Por otra parte, la multa por omisión relacionada con transacciones celebradas con sujetos del exterior pasó a ser de 1 a 4 veces el gravamen dejado de pagar, retener o percibir, a ser del 200%. Además, se agregó un último párrafo, que estableció que cuando exista reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo del artículo, la sanción se elevará al 200%, y cuando la conducta se encuentre comprendida por operaciones efectuadas con beneficiarios del exterior, la sanción a aplicar será del 300%.

Tal como se expuso en el desarrollo del trabajo, las infracciones tributarias formales y materiales poseen naturaleza penal. Ello implica que para que se configure la infracción deben necesariamente concurrir los elementos objetivo y subjetivo. Sin embargo, esta modificación introducida en el artículo 45 de la LPT, no valora la conducta del contribuyente (elemento subjetivo) sino que fija la sanción en un porcentaje único y sin graduación alguna.

Considero que ello resulta irrazonable dado que no existe relación entre la gravedad de la multa y la conducta culposa del contribuyente. Al ser muchos más los contribuyentes que actúan con negligencia que aquellos que lo hacen con defraudación, no resultaría descabellado pensar que en la reforma introducida primó un fin meramente recaudatorio.

Por otra parte, la supresión de las graduaciones va en contra del complejo de normas y disposiciones de la ley 11683. En tal sentido, debemos mencionar principalmente dos artículos:

- a) El artículo 49 que regula la posibilidad de reducción de multa por regularización -presentación de la correspondiente declaración jurada - y escalona los distintos supuestos en función del mínimo legal. Mínimo legal que, en el caso del ilícito del artículo 45, ya no existe.
- b) El artículo 50.3 que establece supuestos atenuantes y agravantes en la graduación de las sanciones regidas por la Ley de Procedimiento Tributario. Graduación que, en el caso del ilícito del artículo 45, ya no existe.

2) Art 46 y siguientes – Defraudación Fiscal

- Acción: defraudación fiscal ya sea por acción u omisión.
- Conducta: dolosa (intención y voluntad).
- Autoría: obligado por deuda propia o ajena.
- Pena: multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido.
- Bien jurídico tutelado: Rentas fiscales.

El objetivo es la inducción en error: se quiere no sólo no pagar tributos o pagar menos de lo que corresponde, sino también que el Fisco incurra en el error de creer que el infractor está cumpliendo correctamente con su deber fiscal. La infracción se consuma en el momento en que se opera el perjuicio patrimonial derivado de la evasión del tributo. Subjetivamente se requiere la intención deliberada de ocasionar una evasión fiscal, ya sea propia o ajena.

2.5 Derechos y garantías de los administrados: ¿es necesaria la creación de un “Estatuto del Contribuyente” en Argentina?

Es necesario como punto de partida analizar a qué nos referimos cuando hablamos del “Estatuto del Contribuyente”. En términos generales, existen dos corrientes claramente diferenciables. Por un lado, encontramos autores que entienden que el estatuto del contribuyente no sería otra cosa que una norma específica que regula los derechos y obligaciones de los contribuyentes y, por el otro, que se trataría de los principios constitucionales ya reglamentados en distintas normas, que garantizan el pleno ejercicio de tales derechos.

Si bien es cierto que los derechos y garantías que resguardan al contribuyente se encuentran incluidos en la Constitución Nacional, la forma en la que se encuentran reglamentados o bien son deficientes, o lo que es peor, no son cumplidos por las Administraciones Tributarias; y por lo tanto se impide que los ciudadanos puedan ejercerlos acabadamente.

Lamentablemente, hemos perdido una posibilidad importante de mejorar el sistema de derechos y garantías del contribuyente en el año 2017. Recordemos que las reformas introducidas por la Ley 27.430 a la Ley 11.683 no incluyeron artículos al respecto.

Resulta incuestionable incorporar una norma general dentro del texto de la Ley de Procedimiento Tributario y también en los Códigos Fiscales de las provincias y municipios que enuncien de manera clara y detallada, los derechos de los contribuyentes.

La conveniencia de que se dicte en nuestro ordenamiento un estatuto nace de la necesidad de reestructurar el modelo de relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, cuyo vínculo se ha visto modificado drásticamente en los últimos años. A este tema se hizo mención en el apartado 1.6 del Capítulo I “*La relación Fisco – Contribuyente en Argentina. Breves consideraciones*” al cual se remite.

Uno de los principales avances al respecto ha sido la incorporación, en la página web institucional del Organismo recaudador, de la sección “Tus derechos y

obligaciones”; mencionando a favor de los contribuyentes, responsables y terceros los siguientes derechos:

- ✓ Ser atendidos con celeridad y respeto;
- ✓ Recibir información y asesoramiento en forma clara, homogénea, veraz y completa sobre los trámites y requisitos que deban realizar para cumplir satisfactoriamente con sus obligaciones.
- ✓ Exigir que los servicios a recibir estén basados en la economía de trámites, imparcialidad, simplicidad, igualdad y transparencia.
- ✓ Identificar, conocer con absoluta claridad y acceder fácilmente, a las autoridades y el personal que tramita los procedimientos que los afecten.
- ✓ Constatar la identidad de los inspectores ingresando al buscador de credenciales virtuales donde se encuentran los datos personales y fotografías de los mismos;
- ✓ Ante la iniciación de una inspección, conocer el período e impuesto a fiscalizar, el número de la orden de intervención, los datos del supervisor y del inspector. Toda esta información deberá estar suscripta por el funcionario que revista el carácter de juez administrativo.
- ✓ Solicitar que se deje constancia en acta de la documentación exhibida o entregada al funcionario, y de todas las manifestaciones verbales que realizan.
- ✓ Exigir que les soliciten por escrito toda la documentación o papeles de trabajo que se les requieran.
- ✓ Rehusarse a presentar los documentos que no resulten exigibles por la normativa aplicable y a aportar la documentación ya presentada y que se encuentra en poder de la Administración Federal.
- ✓ Negarse a realizar manifestaciones en su contra que evidencien su responsabilidad por la comisión de delitos.
- ✓ De justificarse, solicitar por escrito la ampliación del plazo otorgado.
- ✓ Presentar quejas por la omisión de trámites o retrasos en los procedimientos.
- ✓ Reclamar ante cualquier desatención o anomalía en el funcionamiento de los servicios.
- ✓ Responsabilizar, cuando legalmente corresponda, a todo funcionario público a cargo, en forma mediata o directa, por acciones que los afecten.
- ✓ Actuar ante la AFIP personalmente, por medio de terceros autorizados o por medio de apoderados.
- ✓ Interponer reclamos y recursos.

A mi criterio, agregaría a los derechos ya mencionados los siguientes:

- ✓ Derecho a que la inspección se realice en un plazo prudencial, contado desde la notificación de inicio;
- ✓ Derecho a ser advertido al inicio de una fiscalización, que del resultado de la misma podrían surgir ajustes fiscales que ameriten una denuncia penal;
- ✓ Derecho a conocer la finalidad y la hipótesis de la fiscalización;
- ✓ Derecho a saber que puede ser asistido por un profesional durante todo el desarrollo de la inspección;
- ✓ Derecho a obtener copia, a su cargo y en cualquier momento, de las actuaciones administrativas en trámite;

- ✓ Derecho a conocer el estado de los procedimientos en los que es parte;
- ✓ Derecho a evitar el exceso en la imposición de deberes formales. En este punto hago hincapié en los requerimientos impositivos expedidos por los inspectores en el curso de una fiscalización. Estos no deben ser abstractos, genéricos o indiscriminados, sino que debe existir una descripción precisa de lo que debe aportar el contribuyente. Asimismo, deben ser materialmente posibles de cumplir, sin excesiva onerosidad para el fiscalizado y se debe evitar el pedido de información que ya se encuentre en poder del ente fiscal. Además está decir que los requerimientos deben estar exclusivamente acotados a los impuestos y períodos descritos en la Orden de Intervención. Entonces, cuando se aparten de las funciones que están llamados a cumplir, necesariamente surge el derecho de los contribuyentes, responsables y terceros de solicitar el restablecimiento del orden (podría ser por ejemplo mediante una acción de nulidad, acción declarativa de certeza y/o acción de amparo en el peor de los casos);
- ✓ Derecho a reconocerse a favor de los contribuyentes y terceros, un sistema de compensación por las erogaciones y costos incurridos con motivo del cumplimiento de los deberes formales;
- ✓ Derecho a obtener las devoluciones de impuestos en plazos prudenciales, con más el interés correspondiente;
- ✓ Derecho a conocer los aplicativos a ser utilizados en las declaraciones juradas con la debida antelación a su vencimiento.

CAPITULO III: “La Orden de Intervención en el procedimiento de Inspección Fiscal”

3.1 La Orden de Intervención. Concepto

El inicio de cualquier inspección debe ser notificado fehacientemente a todo contribuyente o responsable mediante la Orden de Intervención (“OI”). Así lo dispone actualmente la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario.

Tal como se señaló al inicio de este trabajo, uno de los aspectos más relevantes de la Reforma Tributaria que trajo la Ley 27.430 fue jerarquizar la OI, al darle trascendencia legal.

Puede ser definida como una orden suscripta por el funcionario competente, a efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables. Posee la función primordial de acotar el alcance de las facultades fiscales y otorgar certeza al contribuyente respecto de la información que debe brindar al ente fiscal²³. Hace al derecho de defensa, y a la garantía del debido proceso, que el particular conozca fehacientemente qué parte de su esfera privada y sobre qué asuntos tendrá alcance la fiscalización.

3.1.1 Antecedentes normativos

La Orden de Intervención nació en un primer momento como Instrucción Interna del Fisco, siendo incorporada luego a la Ley de Procedimiento Tributario. Su evolución normativa se dio de la siguiente manera:

La Instrucción General 320/97 (DPNF) reguló el inicio, la finalización de la Inspección y su comunicación al contribuyente. Fue dictada a efectos de mejorar la imagen del Organismo en los procedimientos de fiscalización y para asegurar el respeto a los derechos y garantías de los fiscalizados, según se desprende de su propio texto.

Posteriormente, en el Dictamen 29/2000 (DAL), de fecha 22/08/2000, la Dirección de Asesoría Legal del Ente Recaudador expuso que todo inicio de inspección, así como la ampliación o extensión de la misma, debía necesariamente ser notificado al responsable y consignar en forma expresa tributos y períodos comprendidos. Tiempo más tarde, a través del Dictamen 29/2002 (DAL), de fecha 15/05/2002, se expresó que para que se configure el inicio de una inspección, era requisito sustancial que se haya notificado al responsable tal circunstancia de manera que no ofrezca dudas al mismo acerca de que se estaba siendo inspeccionado.

En el año 2011, se dictó la Instrucción General 907/11 (DI PYNF) – *vigente a la fecha* - que derogó a la IG 320/97 y que contiene las mismas disposiciones en cuanto a los aspectos centrales de la materia. Establece básicamente que la Orden de Intervención debe precisar los siguientes elementos: 1) Fecha en la que se dispone la fiscalización; 2) Apellido y nombre del supervisor e inspector

²³ Causa “Osmiber SRL”, TFN Sala C; 20/02/06.

responsables de la actuación; 3) La División de Fiscalización interviniente y la Dirección Regional y/o Sede de la que dependen los actuantes, indicando su ubicación; 4) Impuestos y períodos comprendidos en el cargo de la fiscalización, los cuales delimitarán el alcance de las actuaciones; 5) El formulario debe ser suscrito por el Jefe de la División de Fiscalización actuante, en forma previa al inicio del procedimiento.

Ahora bien, resulta necesario hacer la siguiente aclaración. De acuerdo a la Disposición (AFIP) 446/2009 (B.O 16/09/09) las Instrucciones Generales *“son normas de procedimiento o trámite, de cumplimiento obligatorio para las jefaturas de dependencia y personal definido en las mismas para el desarrollo de las tareas o funciones que les fueran asignadas...”* Es decir, las normas mencionadas precedentemente solo constituyen instrucciones que advierten y ordenan el proceder tributario en tal sentido; pero bajo ningún punto de vista representan mandatos legales.

3.1.2 Jerarquización legal. Principales reformas introducidas por la Ley 27.430 (B.O 23/12/17)

Fue finalmente con el dictado de la Ley 27.430 (B.O 23/12/17) que se le otorgó jerarquía legal. A partir de entonces, la Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentra obligada a librar Orden de Intervención para iniciar las acciones de fiscalización.

El artículo sin numero incorporado a continuación del 36 de la Ley 11.683 dispone: *“A efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, la Administración Federal de Ingresos Públicos librará orden de intervención. En la orden se indicará la fecha en que se dispone la medida, los funcionarios encargados del cometido, los datos del fiscalizado (nombre y apellido o razón social, Clave Única de Identificación Tributaria y domicilio fiscal) y los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización. La orden será suscripta por el funcionario competente, con carácter previo al inicio del procedimiento, y será notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.*

Toda ampliación de los términos de la orden de intervención deberá reunir los requisitos previstos en el presente artículo. En los mismos términos, será notificada fehacientemente al contribuyente o responsable la finalización de la fiscalización.

La Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentará el procedimiento aplicable a las tareas de verificación y fiscalización que tuvieran origen en el libramiento de la orden de intervención (...)”

Con respecto al último párrafo del artículo precedente, al día de la fecha la Administración Tributaria no ha emitido ningún acto ni disposición de carácter interno y/o externo que aclare o precise aspectos relativos a las tareas de verificación y fiscalización. Si bien se encuentra vigente la Instrucción General 907/2011 (DI PYNF), difícilmente pueda entenderse que dicha instrucción – emitida además con anterioridad – cumpla con el mandato legal.

Siguiendo con el marco normativo aplicable, el artículo 36.2 de la Ley de Procedimiento Tributario establece: *“Lo dispuesto en el artículo anterior no resultará de aplicación cuando se trate de medidas de urgencia y diligencias encomendadas al Organismo Recaudador en el marco del artículo 21 del Régimen Penal Tributario, requerimientos individuales, requerimientos a terceros en orden a informar sobre la situación de contribuyentes y responsables y actos de análoga naturaleza, bastando en estos casos con la mención del nombre y del cargo del funcionario a cargo de la requisitoria de que se trate”*

Esta excepción tiene su lógica ya que el artículo 21 de la Ley Penal Tributaria da la posibilidad al Organismo Recaudador de imponer medidas cautelares de urgencia cuando hayan motivos para presumir que existen elementos de juicio relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en la ley. Se contempla la posibilidad de que la Administración deba actuar rápido para resguardar dicha evidencia, y ante el riesgo de que peligre su integridad.

Por otra parte, la norma se refiere al pedido de colaboración que realiza el Fisco a terceros que tienen información relevante ó algún tipo de vínculo económico con el contribuyente que se encuentra bajo inspección. Está claro aquí que no hace falta la apertura de una nueva OI. Nos referimos a las circularizaciones (a proveedores, a clientes, a bancos, a otras instituciones públicas y/o privadas, etc.)

Otra gran reforma introducida por la Ley 27.430 ha sido la incorporada en el artículo 49 de la Ley de Procedimiento Tributario, mediante la cual se modifica íntegramente el sistema de reducción de sanciones. Para ello se estructuran cinco momentos con diferentes porcentajes de reducción, vinculados al inicio de la fiscalización, prevista, vista y resolución de determinación de oficio. Los incisos a) y b) se encuentran directamente relacionados con la Orden de Intervención:

- a) Si el contribuyente o responsable regulariza su situación antes de que se le notifique una orden de intervención, y siempre que no fuere reincidente en infracciones materiales: quedará exento de responsabilidad infraccional;
- b) Si el contribuyente o responsable regulariza su situación en el lapso habido entre la notificación de una OI y la notificación de una vista previa en los términos del art. 36.1; y siempre que no fuere reincidente en infracciones materiales: las multas establecidas se reducirán a un cuarto de su mínimo legal;
- c) Si el contribuyente o responsable regulariza su situación antes de correrse la vista del art. 17 (determinación de oficio): las multas se reducirán a la mitad de su mínimo legal;
- d) Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince días acordados para contestarla y siempre que el contribuyente o responsable no fuere reincidente en infracciones materiales: las multas se reducirán a tres cuartos de su mínimo legal;
- e) En caso que la determinación de oficio practicada por la AFIP fuese consentida por el interesado y siempre que el contribuyente o responsable

no fuere reincidente en infracciones materiales: las multas quedarán reducidas de pleno derecho al mínimo legal.

3.1.3 Naturaleza Jurídica. ¿Es un acto administrativo?

La definición de la naturaleza jurídica de la Orden de Intervención no reviste únicamente una importancia teórica o doctrinaria, sino que importa a los fines de su tratamiento en cuestiones prácticas del procedimiento administrativo tributario.

Por ello corresponde formular y responder las siguientes preguntas: ¿Es un acto administrativo? En caso afirmativo, ¿pueden interponerse recursos administrativos contra la Orden de Intervención?

Ante estas preguntas, repasaremos en primer lugar las definiciones que brindaron los principales administrativistas del país.

Para Cassagne, el acto administrativo es *“toda declaración proveniente de un órgano estatal, emitida en ejercicio de la función materialmente administrativa y caracterizada por un régimen exorbitante, que genera efectos jurídicos individuales directos con relación a los administrados destinatarios del acto”*²⁴

Para Gordillo, el acto administrativo es *“la declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa”*²⁵

Asimismo, la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo (B.O 27/04/72) dispone en su artículo 7° los requisitos esenciales que debe contener todo acto administrativo. Ellos son:

- a) Competencia: debe ser dictado por autoridad competente;
- b) Causa: debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable;
- c) Objeto: Debe ser cierto y física y jurídicamente posible;
- d) Procedimientos: antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico;
- e) Motivación: debe ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto;
- f) Finalidad: habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto;
- g) Forma: debe manifestarse expresamente y por escrito, indicando lugar y fecha en que se lo dicta y contener la firma de la autoridad que lo emite.

²⁴ Cassagne Juan C. (2002); “Derecho Administrativo. Tomo II. 7° Edición”; CABA; Ed. Abeledo Perrot.

²⁵ Gordillo A. (2012); “Tratado de Derecho Administrativo. Tomo V. 1° Edición”; Buenos Aires; FDA.

Si tenemos en cuenta el sentido literal de las definiciones arriba expuestas, concluiríamos que el acto administrativo, para configurarse como tal, debe producir efectos jurídicos individuales en forma directa. Por lo tanto, de un primer y rápido análisis, la Orden de Intervención no constituiría por sí sola un acto administrativo.

Parte de la doctrina considera que nos encontramos frente a un acto preparatorio, mediante el cual simplemente se le informa al contribuyente que se encuentra en un proceso de fiscalización. Si bien, este podrá derivar luego en un ajuste de inspección, en una determinación de oficio y hasta incluso en una denuncia penal; en su inicio no produce efectos jurídicos inmediatos sobre el particular. Esta corriente entiende que la Orden de Intervención es parte integrante del requisito d) del artículo 7° de la Ley 19.549, es decir, del procedimiento que debe observar la AFIP para el dictado de la Determinación de Oficio ("DO"). Entonces el verdadero acto administrativo es la DO, que sin dudas, produce efectos jurídicos definitivos e inmediatos sobre los administrados. Dicho acto podrá ser recurrido tanto en sede administrativa como en sede judicial y le serán aplicables las vías recursivas previstas en el artículo 76 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario. Por el contrario, si tomamos a la Orden de Intervención como elemento independiente, al no constituir acto administrativo, no podría en principio ser impugnado en sede administrativa ni en sede judicial.

Me permito tomar otra postura con respecto al tema bajo estudio. Considero que la Orden de Intervención es indudablemente un acto administrativo que produce efectos jurídicos sobre el particular, independientemente de que no se resuelva en dicho acto si las declaraciones juradas presentadas merecen o no ajustes. Sustento mi postura en base a los siguientes fundamentos:

- La OI autoriza a la Administración Federal de Ingresos Públicos a la penetración en la intimidad económica y financiera de un contribuyente. En otras palabras, si el acto administrativo es la forma a través de la cual la Administración puede crear, modificar o suprimir derechos u obligaciones de los particulares, no puede haber duda alguna de que es un acto administrativo;
- Por otra parte, cumple con todos y cada uno de los requisitos establecidos por la Ley N° 19.549 en su artículo 7°, verificándose de esta forma su configuración como acto administrativo:
 - a) Competencia: es dictada por autoridad competente. En este caso nos referimos al Jefe de la División Fiscalización Externa, en su carácter de Juez Administrativo.
 - b) Causa: su emisión se justifica en el ejercicio de las facultades conferidas a la Administración Federal de Ingresos Públicos por el artículo 35 de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), por el artículo 1° del Decreto N° 618/97 y/o el Decreto N° 507/93.
 - c) Objeto: noticiar al contribuyente sobre el inicio de un procedimiento de inspección con referencia clara a los períodos y tributos que serán investigados, a fin de dotarlo de seguridad jurídica y garantizar su derecho de defensa;

- d) Procedimientos: en la práctica, los equipos de investigación, realizan las tareas de detección, análisis y preselección de casos vinculados con distintas modalidades y operaciones de evasión y/o elusión fiscal. A tal efecto, se genera con la información colectada un “Informe de Auditoría” para ser entregado a la División de Fiscalización actuante al momento del inicio del cargo de inspección, con el fin de aportarle al inspector los conocimientos necesarios sobre el contribuyente a fiscalizar y en donde queden evidenciados los motivos y/o presunciones que dieron origen a la orden de intervención²⁶;
- e) Motivación: el acto se encuentra guiado por el principio de verdad material. Es decir, con el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización, se busca esclarecer la realidad económica de los hechos a fin de poder comparar la actuación de los contribuyentes respecto de ello;
- f) Finalidad: se encuentra íntimamente ligada con la motivación. La función principal de la Inspección tributaria no es recaudar, sino comprobar el debido cumplimiento de la ley por parte de los responsables. Es falsa la premisa de que toda inspección debe terminar con un ajuste.
- g) Forma: el inicio de la fiscalización debe ser notificado en forma fehaciente mediante el formulario F.8000. Su confección debe hacerse por duplicado, entregando el original al contribuyente y reservando la copia para su incorporación al legajo de las actuaciones. Debe contener la fecha en que se dispone la medida, los funcionarios encargados del cometido, los datos del fiscalizado (nombre, apellido, razón social, CUIT, domicilio fiscal), los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización y la firma y sello del Jefe de División y de los funcionarios intervinientes.
- Con respecto a los efectos jurídicos que genera, me remito particularmente al análisis del artículo 49 (incisos a y b) de la Ley 11.683, incorporado a partir de la Reforma Tributaria dispuesta por la Ley 27.430. Allí se establece que: a) si el contribuyente regulariza su situación mediante la presentación de la declaración jurada original o rectificativa **antes de la notificación del inicio de la inspección mediante la orden de intervención**, queda eximido de cualquier tipo de sanción; b) si lo hace **entre la notificación de la orden de intervención y la prevista**, la **sanción** se reduce al cuarto del mínimo legal. Es evidente que la Orden de Intervención marca el inicio de un procedimiento que puede originar sanciones ante incumplimientos del fiscalizado. La norma es clara: si en forma previa a la notificación de la OI el sujeto regulariza su situación, no habrá sanción alguna; si lo hace después de su libramiento y notificación tendrá sanción (reducida), pero sanción en fin. Hay consecuencias jurídicas directas sobre el patrimonio del contribuyente o responsable.
- Los principios, derechos y garantías a favor del administrado operan como límites al accionar de la inspección tributaria. Es justo que ante la detección de un error o vicio formal en la confección de una Orden de Intervención (ya sea que ésta se considere como un mero acto

²⁶ Caranta Martín R. (2022); “Estudio de los procedimientos de Inspección y de Determinación de Oficio según la Ley 11.683”; Buenos Aires; Errepar.

preparatorio o como un acto administrativo definitivo) el particular tenga el derecho a solicitar su nulidad.

Con respecto a los medios recursivos con que cuenta el contribuyente para defenderse ante posibles errores o vicios contenidos en la Orden de Intervención, serán analizados en el Capítulo V.

3.1.4 Contenido

En la Orden de Intervención se debe indicar:

- ✓ La fecha en la que se dispone la medida;
- ✓ Los funcionarios encargados del cometido: la AFIP únicamente ha habilitado a funcionarios y empleados expresamente identificados, el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización sobre un sujeto;
- ✓ Los datos del fiscalizado (nombre y apellido o razón social, Clave Única de Identificación Tributaria y domicilio fiscal);
- ✓ Impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización.

Lo anterior precisa, nada más y nada menos, el alcance de la inspección. Por lo tanto, el contribuyente o responsable no tiene obligación de aportar información a la Administración sobre impuestos o períodos que no figuren en la OI. Otro aspecto muy importante es la individualización de los funcionarios que serán parte del procedimiento de inspección. De esta forma, se limita la penetración en la intimidad del contribuyente y se resguarda información sensible y protegida por el secreto fiscal.

3.1.5 Libramiento

El Decreto 1759/72, que reglamenta la Ley de Procedimiento Administrativo, dispone en su artículo 40 que las notificaciones se diligenciarán dentro de los cinco días computados a partir del día siguiente al del acto objeto de notificación. Esta cuestión fue considerada por el Tribunal Fiscal en autos “Vizzuso”²⁷, cuando el contribuyente se agravió de haber sido notificado del inicio de la inspección un día antes del libramiento de la OI. La consecuencia de tal irregularidad no puede ser otra que la invalidez de las auditorías practicadas.

3.1.6 Ampliación y/o modificaciones efectuadas durante el transcurso de la fiscalización

Según la ley aplicable, toda ampliación de los términos de la Orden de Intervención deberá reunir los requisitos previstos anteriormente. Usualmente dicha ampliación se realiza mediante la emisión de una simple nota en la cual se comunica la extensión a períodos posteriores u otros impuestos. Una inquietud que a menudo se presenta tiene que ver con la validez de este proceder o si, por el contrario, correspondería la emisión de un nuevo formulario F.8000.

²⁷ Causa “Vizzuso, Héctor Ricardo s/ recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias”; TFN, Sala C; 28/02/12.

Si bien es correcto afirmar que en materia de Procedimiento Administrativo el informalismo opera únicamente a favor del administrado, no cabe exigir aquello que la ley no requiere. En consecuencia, mientras se cumpla con la notificación fehaciente, la ampliación será válida independientemente de cómo se exponga.

La misma conclusión aplica a la comunicación del cese de un funcionario e inicio de otro, lo cual usualmente se produce por licencias y modificación de cargos jerárquicos.

Tal como se señaló, en la práctica, la comunicación de las ampliaciones y/o modificaciones aludidas, se realiza mediante una nota (formulario F.1500) que es una hoja A4 suscripta por el Jefe de División Fiscalización Externa donde informa que:

- *“La fiscalización iniciada el día xx/xx/xx, bajo la OI N° xxx, mediante formulario F.8000 N° xxx, a cargo de los funcionarios pertenecientes a esta AFIP-DGI – División Fiscalización N° xx de la Dirección Regional xxx: Inspector... Legajo N°... y Supervisora... Legajo N°...; **se ampliará a los siguientes impuestos y períodos fiscales (...)***
- *“La fiscalización iniciada el día xx/xx/xx, bajo la OI N° xxx, mediante formulario F.8000 N° xxx, que se encontraba a cargo de la Inspector... Legajo N°... y Supervisora... Legajo N°...; **continúa a partir del xx/xx/xx a cargo de los siguientes funcionarios** pertenecientes a esta AFIP-DGI – División Fiscalización N° xx de la Dirección Regional xxx*

Para la identificación, seguimiento y notificación de las notas aludidas, se les asigna un Número de Nota Externa. *“Las Notas Externas son aquellos actos de alcance particular emitidos en el marco de las facultades del artículo 9°, apartados 1, 2, 3 y 10 del Decreto 618/1997, sus modificatorios y complementarios y demás normas vigentes relativas a la organización, competencia y funcionamiento del Organismo por los que se formula una comunicación o requerimiento a los administrados o a otros organismos que no están incluidos en un procedimiento reglado. Serán publicadas en el Boletín Oficial cuando el propio acto así lo determine, y en la medida en que no hayan sido publicadas, se notificarán”²⁸*

3.2 Inspección Fiscal. Concepto, objetivos y características.

La inspección fiscal se presenta como una herramienta legal que permite comprobar, mediante tareas de auditoría y recolección de datos, el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y responsables sujetos a fiscalización. Por lo tanto su función principal no es recaudar, sino comprobar el debido cumplimiento de la ley por parte de los responsables. Es falsa la premisa de que toda inspección debe terminar con un ajuste.

²⁸ Celdeiro E. (2021); “Procedimiento Fiscal Explicado y Comentado 14° edición; Buenos Aires; Errepar.

La función inspectora, según ha descrito el Dr. Torres en el caso “Alfader”²⁹ consiste en *“un proceso, una actividad que se impulsa y desenvuelve para el esclarecimiento del hecho imponible y constatación de su real medida, pero que transita en plazos flexibles por un ámbito en el que se encuentra presente la discrecionalidad técnica de la Administración para la búsqueda de información que descubra, que deje a la luz el hecho de relevancia tributaria, y cuyo éxito se procura facilitar mediante deberes de colaboración que se imponen respecto de obligados y terceros”*

Las facultades de verificación y fiscalización desempeñadas por los funcionarios intervinientes, deben entenderse como procesos insertos en la relación Fisco-Contribuyente, basada como tal en la igualdad de ambos sujetos ante la ley. En consecuencia, la Administración debe concretar su cometido con la mayor legalidad y exactitud posibles, a fin de evitar excesos o arbitrariedades que pongan en peligro los derechos y garantías del inspeccionado.

La inspección en si misma tiene dos sentidos: conocimiento y prevención

- ✓ Tiene como objeto llegar al conocimiento absoluto de la verdad material de los hechos económicos realizados, a fin de tener la posibilidad de comparar la actuación de los contribuyentes respecto de ello. Ello es así porque la actividad de la Administración Fiscal debe estar guiada por el principio de la verdad material consagrado en el artículo 1, inciso f), apartado 2) de la Ley 19.549; en el artículo 48 de su Decreto Reglamentario y en la directiva contenida en el artículo 18 de la Constitución Nacional. La Cámara se ha pronunciado en sentido similar al resolver *“(…) que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y a hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables (…)”*³⁰
- ✓ La fiscalización coloca a la Administración Tributaria fuera de sus escritorios, en la calle, tanto en forma real como virtual, por lo que genera la presencia psicológica de la cercanía del control fiscal en los administrados. Si estos perciben dicha cercanía, ya sea por ver que el comercio vecino está siendo inspeccionado, o por presumir una alta probabilidad de que los controlen; lo más probable será un incremento en la propensión al cumplimiento fiscal

En cuanto a sus características, se destacan las siguientes:

- ✓ **Legalidad**: tal como se explicó en el desarrollo del Capítulo II, el ejercicio del poder tributario implica limitaciones a los derechos esenciales del individuo; y por ende requiere una ley formal. Ningún poder puede arrogarse mayores facultades que las que le hayan sido conferidas expresamente. La regla según la cual es inválido privar a alguien de lo

²⁹ Causa “Alfader SRL c/ recurso de apelación – impuestos internos”; TFN Sala B; 08/05/97.

³⁰ Causa “Noble Argentina SA c/EN – AFIP-DGI s/DGI”, CNACAF, Sala V; 23/05/18.

que la ley no prohíbe ha sido consagrada en beneficio de los particulares, no de los poderes públicos. Estos para actuar legítimamente, requieren de una norma de habilitación.

En lo que respecta a la función de inspección, se entiende que las limitaciones giran en torno a dos premisas:

- 1) Por la finalidad de la función: el Decreto 618/97 establece que la AFIP será la encargada de “a) *La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas...*” Bajo este encuadre, su actuación únicamente puede estar orientada a hechos con trascendencia tributaria;
 - 2) Por principios constitucionales y normas de aplicación supletoria: sin dudas, toda la actuación de la Administración debe ser respetuosa de los derechos constitucionales y principios consagrados en el texto legal.
- ✓ *Obligatoriedad:* la función de inspección es también una obligación por parte del Órgano competente. Cuando el Fisco detecta un incumplimiento en cabeza de un sujeto, debe actuar al respecto sobre aquel.
- ✓ *Discrecionalidad técnica:* En el ejercicio de la actividad discrecional la conducta de la Administración no está determinada por normas legales, sino por la finalidad legal a cumplir. La actividad del Estado se encuentra señalada de un modo general en los ordenamientos que la rigen o determinan. No obstante ello, se debe desenvolver en un marco de legalidad y razonabilidad. La discrecionalidad de la actividad inspectora está referida a i) sujetos comprendidos – plan de inspección – y ii) técnica a emplear.
- En función de lo expuesto, quedará limitada a qué aspectos del contribuyente auditar (p.ej., existencia de facturas apócrifas, verificar la autenticidad de los pasivos declarados o la integridad de los ingresos declarados, etc.), a la selección del procedimiento a emplear (p.ej., circularización a proveedores o pagos posteriores, circularización a clientes o cobros realizados, circularización a entidades bancarias, etc.), a cómo determinar el riesgo de auditoría, a la determinación de la muestra para los procedimientos sustantivos, etc.
- ✓ *Procedimiento inquisitivo:* el proceso de inspección es inquisitivo, no acusatorio. La posición del Fisco, manifestada en la propuesta de ajuste y sustentada en el informe final de inspección, debe estar basada en las pruebas colectadas. De lo contrario, se incurrirá en una arbitrariedad.

También resulta fundamental saber que una inspección consta de tres etapas bien marcadas:

- *Inicio;*
- *Desarrollo,* a través de las actividades de control y análisis, con la consecuente colección de información; y
- *Cierre,* que bien podrá ser sin ajuste fiscal o con propuesta de ajuste, materializándose esta última en la “prevista” contenida en el primer

artículo sin número incorporado a continuación del 36 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario.

Previo al desarrollo de cada una de las etapas que conforman una fiscalización, nos preguntamos cuál es el plazo razonable de duración de una inspección. En principio, diremos que dicho plazo está sujeto a las circunstancias de cada caso y que debería ser razonable con relación a diversos factores, como ser: el tamaño y/o importancia de las operaciones del contribuyente, la disponibilidad de la información otorgada por el contribuyente, la diligencia de las partes en el procedimiento, etc. Sin embargo, no existen en la órbita tributaria nacional plazos determinados por ninguna norma. En la Ley de Procedimiento Tributario, la única fijación de plazos se establece en el art. 17, una vez iniciado el procedimiento de determinación de oficio, pero no está referido al cierre de la etapa de inspección.

Al respecto, debe considerarse que la ley 19.549 de Procedimiento Administrativo, y su reglamento D. 1759/72 son de aplicación supletoria. Por ende, el administrado está facultado a solicitar un pronunciamiento concreto de la AFIP en los términos de la ley 19.549, art. 10, ya que si las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, este no podrá exceder de 60 días. Vencido el plazo que corresponda, el interesado requerirá pronto despacho y si transcurrieren otros 30 días sin producirse dicha resolución, se considerará que hay silencio de la Administración, y en tal caso el silencio o la ambigüedad de la Administración frente a pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa. Tales plazos se computan por días hábiles administrativos (L. 19549, art. 1 inc. e.2).

Obviamente que la desidia fiscal en cuanto ocasione demoras infundadas, podría generar reclamos por la ilegitimidad o morigeración de los intereses que se pretendan, los cuales deberán ser planteados inevitablemente ante el TFN, por vía del recurso de apelación de la resolución que determine de oficio los accesorios, o el de repetición en caso de haber sido abonados.

3.2.1 Inicio

El inicio se notifica con la Orden de Intervención (OI) que, constituye un elemento esencial para el derecho de defensa de los contribuyentes y responsables; tal como se explicó al inicio de este capítulo. Debe ser notificado en forma fehaciente, mediante el formulario F.8000. Su confección debe hacerse por duplicado, entregando el original al contribuyente y reservando la copia para su incorporación a las actuaciones.

Una inspección puede iniciarse, entre otros motivos:

- A raíz de un plan anual de inspección elaborado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en base a una política concreta que podrá ser por rubros, por zonas, etc.;
- Como consecuencia de cruces de información;
- Por hechos concretos, por ejemplo operaciones con un determinado sujeto, adquisiciones de bienes suntuarios, etc.;
- Por una denuncia (fiscal o penal).

3.2.2 Desarrollo

La Administración Tributaria posee facultades de inspección de carácter inquisitivo, mediante las cuales procura llegar a la verdadera existencia y cuantía de la obligación tributaria. Esas facultades son complementadas con requerimientos de información a los contribuyentes y/o terceros como consecuencia de los deberes de colaboración tributaria que recaen sobre estos. Dicha información podrá ser obtenida por la Administración por *suministro*, *captación*, o *aprehensión*³¹:

- ✓ *Obtención de información por suministro*: es de carácter general, y a través de ella se procura que determinados contribuyentes y responsables proporcionen datos específicos a la Administración Tributaria, dentro del marco de una norma legal que obliga a su cumplimiento. En particular, aquí estamos en presencia de los regímenes de información. Actualmente el Organismo Recaudador posee en sus bases de datos gran cantidad de información relativa a la situación económica, financiera y patrimonial del contribuyente; por lo que antes de su primer contacto con el obligado, ya tiene una primera impresión que le permite evaluar riesgos de cumplimiento;
- ✓ *Obtención de información por captación*: es la principal fuente de información y se origina mediante un requerimiento específico generado en oportunidad del inicio de una inspección o mediante requerimiento de información de terceros relacionados con el contribuyente que se encuentre fiscalizado. En línea con esta posición, el propio Fisco Nacional a través de la Circular (DGI) 916/1970, reguló diversos aspectos vinculados a la solicitud de información a terceros en el marco de una fiscalización, fijando pautas y límites, y disponiendo que la información a requerir sólo debía solicitarse cuando resultara necesaria y útil a los fines de la fiscalización. Cabe acotar que la norma nunca fue formalmente derogada; no obstante, en la práctica muchas veces queda olvidada;
- ✓ *Obtención de información por aprehensión*: es aquella obtenida por iniciativa de la propia Administración Tributaria, sin mediar requerimiento previo ni requerir intervención del contribuyente o responsable.

Aspectos esenciales de los Requerimientos Impositivos

En este apartado se intentarán definir los aspectos esenciales de los requerimientos de inspección, que podrán dirigirse al contribuyente que está bajo fiscalización – mediante el Formulario F.8600 - ó a terceros que puedan aportar información sobre aquel – mediante Notas Externas de circularización. Dichos requerimientos deben tener:

- ✓ *Propósito legítimo y buena fe*: conforme a este postulado, solamente han de pedirse aquellos datos que estén orientados a la comprobación o

³¹ Bello Alberto M. (2014); “Límites al accionar de la Inspección Tributaria”; Buenos Aires; Publicación Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR.

investigación de una determinada relación tributaria. En cuanto a la buena fe, nos referimos a que la aplicación del requerimiento debe llevarse a cabo en el ámbito administrativo, no puede ser utilizado para una investigación penal.

- ✓ Trascendencia tributaria: la propia Ley 11.683 lo manifiesta cuando expresa que las preguntas o requerimientos deben ser sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración Federal estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas. De ninguna manera de admite el desvío de poder o la arbitrariedad.
- ✓ Relevancia: además de la trascendencia tributaria, un aspecto clave es la relevancia de lo requerido para el propósito de la investigación. Considerando que la inspección tiene por objeto llegar a la verdad material objetiva, los elementos requeridos deben ser relevantes para descubrir dicha verdad, independientemente de que resulten o no beneficiosos para justificar un ajuste a favor del Organismo Recaudador.
- ✓ Descripción clara del contenido: los requerimientos no pueden ser abstractos, genéricos o indiscriminados. Debe existir una descripción precisa de lo que debe aportar el contribuyente.
- ✓ Proporcionalidad: lo contrario a la proporcionalidad es la desmesura. Los requerimientos deben ser materialmente posibles de cumplir, sin excesiva onerosidad para el contribuyente³².
- ✓ Posesión de la documentación y/o registros: este requisito es recíproco, es decir, se aplica tanto para el contribuyente como para la Administración. Algunos autores construyeron el principio “ya en posesión” como una prohibición de requerimientos innecesarios de cualquier información que ya esté en poder del ente fiscal³³.

Hemos visto en el Capítulo II, apartado 2.3, un pantallazo general de los ilícitos de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario y sus respectivas sanciones. Dentro de la amplitud de conductas infractoras, se encuentran en el ámbito formal, los incumplimientos o cumplimientos defectuosos a los requerimientos de inspección. Asimismo, nuestro ordenamiento prevé la figura agravada de resistencia a la fiscalización.

Ahora bien, es necesario analizar aquellos supuestos donde resultan aplicables sanciones al contribuyente o responsable por falta de colaboración, que no se originen en incumplimientos sino en excesos de los requerimientos efectuados.

Al respecto el Dr. Daniel Pérez alerta que *“en otros términos: al estar el deber de colaboración explicitado en sus componentes por una cantidad de obligaciones*

³² Landín Pablo E. (2013); “Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba”; Buenos Aires; La Ley.

³³ Caranta Martín R. (2022); “Estudio de los procedimientos de Inspección y de Determinación de Oficio según la Ley 11.683”; Buenos Aires; Errepar.

*de carácter formal debidamente enunciadas en la ley procesal, al igual que las sanciones por su incumplimiento; todas las demás acciones de colaboración solo tenderían a facilitar el accionar del Fisco y representan actos de carácter voluntario por parte del sujeto pasivo. La omisión de estas acciones facilitadoras (como por ejemplo aportar más documentación que la solicitada o requerida por la fiscalización) al ser – repetimos – voluntarias, no constituye en modo alguno conducta punible. Toda solicitud de la Administración Fiscal tiene como límite los derechos y garantías establecidos congruentemente por nuestro plexo constitucional: garantía de no autoincriminación, derecho a la intimidad, derecho de propiedad, inviolabilidad de domicilio y los papeles privados (todos ellos)*³⁴

Cobra relevancia entonces el principio de interdicción a la excesividad, el que según Bertazza y Díaz Ortiz se define como la prohibición a los poderes públicos de, en el ámbito de su actividad discrecional, ordenar algo que pueda considerarse excesivo, exorbitante o desmesurado. Sería mucho más conveniente, tanto para inspectores como para inspeccionados, que la documentación respaldatoria se solicite sobre la base de operaciones puntuales que presenten relevancia fiscal.

Por otra parte no caben dudas que todo deber de colaboración, ya sea en el marco de inspecciones como de regímenes de información propios y de terceros, tiene connotaciones económicas y patrimoniales. Es decir, toda tarea tiene un costo para el administrado que puede relacionarse con recursos humanos, asesores externos, cuestiones administrativas y de organización en general. Así, por ejemplo en el marco de un proceso de fiscalización, muchas veces se incurre en costos de desarchivo y posterior archivo, también debe dedicarse gran cantidad de horas del personal administrativo para la colección de datos, la preparación de informes periciales y dictámenes técnicos, la certificación de documentos por escribano público, etc. Lamentablemente al día de la fecha no existe compensación alguna por los costos incurridos.

Resulta interesante realizar un paralelismo con lo que sucede en el marco de un proceso judicial: el artículo 401 del Código de Procedimiento Civil y Comercial de la Nación (CPCCN) dispone que *“las entidades privadas que no fueren parte en el proceso, al presentar el informe y si los trabajos que han debido efectuar para contestarlo implicaren gastos extraordinarios, podrán solicitar una compensación, que será fijada por el juez, previo traslado a las partes, en este caso el informe deberá presentarse por duplicado. La apelación que se dedujere contra la respectiva resolución tramitará en expediente por separado”*

En el año 1991, el decreto 1517/1991 dispuso un régimen de retribución de los gastos administrativos incurridos por los agentes de retención y/o percepción de tributos, cuya recaudación estuviera a cargo de la Dirección General Impositiva (DGI). Entre las consideraciones que inspiraron el dictado de tal medida, se citó la impostergable necesidad de incrementar la eficiencia de los mecanismos de recaudación fiscal, con el fin de reducir los índices de incumplimiento de las obligaciones tributarias, teniendo en cuenta que el

³⁴ Pérez Daniel G. (2013); “Límites al accionar fiscal”- Informe de relatoría 15° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina; CABA; Edicon.

cumplimiento de la carga impuesta a los agentes de retención y/o percepción les genera gastos administrativos adicionales, resultando equitativo contemplar el resarcimiento de dicho costo. La retribución nunca llegó a ser puesta en práctica, resultando abrogada la norma por el artículo 1 del decreto 1277/2010 (BO: 14/9/2010). No obstante, dicho intento fallido invita a reflexionar sobre la necesidad de que los gastos incurridos por la “colaboración informativa” sean retribuidos por quien se beneficie con ellos.

En conclusión, es importante que a la hora de responder un requerimiento el contribuyente sepa lo siguiente:

- ✓ Debe existir una fiscalización iniciada en cabeza del contribuyente requerido;
- ✓ Los requerimientos no deben ser excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas;
- ✓ En cuanto a los plazos otorgados para dar cumplimiento, debe ser por lo menos de 10 (diez) días hábiles administrativos.
- ✓ No constituye incumplimiento la negativa a aportar información: a) que no sea relevante al objeto de la investigación; b) que ya se encuentre en poder del Fisco; c) que pudiera de alguna forma autoincriminarlo, debiendo ampararse en su derecho a no declarar contra sí mismo.
- ✓ Que su actitud de colaboración es considerada por la Ley 11.683 como un elemento de peso en la graduación de las sanciones tributarias. De esta manera si, en la primera oportunidad de defensa en la sustanciación de un sumario por infracción al artículo 39, reconoce la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán por única vez al mínimo legal.

3.2.3 Cierre

Finalizado el trabajo de inspección, y luego de formulada y sustentada con elementos suficientes la hipótesis de auditoría, el inspector y el supervisor pondrán a disposición del contribuyente o responsable la totalidad de los ajustes practicados y las declaraciones juradas proyectadas, para que éste considere la posibilidad de conformarlos. Esta instancia se conoce también como “pre-vista” y se encuentra normada en el quinto párrafo del primer artículo sin número incorporado a continuación del 36. La aceptación de la pre-vista implica lo que se conoce en la práctica como “ajuste conformado”. Su principal efecto es la consecuente reducción de las sanciones que pudieran resultar. En caso de no conformarse los ajustes, se iniciará el procedimiento de determinación de oficio, debiendo informar al contribuyente cuál será la dependencia que continuará con las actuaciones.

La comunicación del cierre de inspección se notifica a través del formulario F.8900 que se genera por duplicado. El original es entregado al contribuyente y el duplicado queda reservado para el expediente de inspección. Debe estar suscripto por el Jefe de la División de Fiscalización interviniente.

3.3 El Derecho de Defensa y Debido Proceso como límite principal al accionar de la Inspección Fiscal

Podemos definir el debido proceso como una garantía irrenunciable de la que gozan todas las personas, que al establecer límites y condiciones al ejercicio del poder de los distintos Órganos estatales frente a los individuos, representa la protección más fundamental para el respeto de sus derechos.

A los fines de ubicarnos normativamente, esta garantía no solo surge implícitamente del texto de la Constitución Nacional (art 18), sino que también se encuentra protegida por una gran cantidad de instrumentos internacionales de derechos humanos que gozan de jerarquía constitucional (art 75 inciso 22). Entre ellos vamos a resaltar lo establecido por el art 8 de la Convención Americana, que la consagra bajo la denominación de “Garantías Judiciales”.

- ✓ El Art 18 CN, primera parte, dice *“Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos...”*

De lo arriba expuesto surge que, entre las garantías procesales, la Constitución Nacional consagra los siguientes principios: juicio previo, intervención de Juez Natural, ley anterior (irretroactividad de la ley), inviolabilidad de la defensa en juicio y la no declaración contra sí mismo.

En resumen, el individuo debe ser acusado de la comisión de un hecho ilícito concreto, presentándose pruebas en su contra; y debe tener la oportunidad de defenderse alegando sus derechos y presentando las pruebas que tenga para demostrar su inocencia. En base a estos elementos, el juez juzgará los hechos y dictará sentencia.

- ✓ El art 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José) consagra una serie de garantías procesales, no consideradas taxativas, sino susceptibles de ampliación. Ellas son: acceso a la jurisdicción; intervención de juez natural, independiente e imparcial; presunción de inocencia; igualdad de las partes y equidad de los procedimientos; inviolabilidad de la defensa en juicio; y decisión justa, conforme a derecho, dictada dentro de un plazo razonable.

De su lectura se desprende que toda persona tiene derecho a ser oída, es decir de recurrir a los Órganos del Estado que resulten competentes, a los fines de hacer valer sus pretensiones y explicar sus razones, dentro de un plazo razonable. Adicionalmente, establece que el inculpado tiene derecho a recibir una comunicación previa y detallada de la acusación formulada; y se le debe conceder el tiempo y los medios adecuados para la preparación de su defensa. Esto último no sólo incluye el derecho a ofrecer y producir prueba, sino también el conocimiento de los cargos, la realización de todas las diligencias probatorias, y el acceso a todos los documentos y testimonios necesarios para preparar su

defensa. La persona podrá elegir a un abogado de su elección o podrá solicitar la designación de un defensor de oficio.

La Convención Americana resalta el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo, como así también a recurrir el fallo ante un juez o tribunal superior.

Por último, y no menos importante, debemos resaltar que la Ley de Procedimiento Administrativo 19.549/72, en su artículo 1 inciso f) reconoce expresamente el debido proceso adjetivo como comprensivo de la posibilidad de ser oído, ofrecer y producir pruebas, y obtener una decisión fundada.

En conclusión, la garantía del debido proceso de ley desde el inicio de la inspección y a través de una Orden de Intervención precisa y acotada en términos de impuestos y períodos, no es una pretensión idealista ni utópica; su desconocimiento puede acarrear hasta consecuencias de índole penal. Por ende, se trata de un derecho básico de todo ser humano. Como bien ha expresado calificada doctrina, un sujeto no deja de ser ciudadano por ser contribuyente³⁵

³⁵ Vicente O. Díaz (2010); "Límites jurídicos de la inspección tributaria en su proceder", Buenos Aires; Ad-Hoc.

CAPÍTULO IV: “Antecedentes Jurisprudenciales”

4.1 Introducción

En forma previa a la Reforma introducida por la Ley 27.430, el fondo de la cuestión era determinar si la Orden de Intervención resultaba necesaria a los efectos de notificar al contribuyente el inicio de una fiscalización; y si el incumplimiento de sus requisitos devenía ó no en la nulidad del acto administrativo de determinación.

Consecuentemente, existían dos corrientes:

- La primera de ellas consideraba que la falta de notificación por parte del Organismo Fiscal no configuraba un vicio que afectara la validez del acto administrativo. No sólo hacía hincapié en que la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 nada decía sobre la obligación de notificar una Orden de Intervención, tratándose simplemente de un requisito formal establecido internamente por el Fisco; sino que se amparaba en que la Administración contaba con amplios poderes para verificar en cualquier momento la conducta de los contribuyentes;
- La segunda, consideraba que la omisión de comunicar al contribuyente y/o responsable el inicio de la fiscalización, hacía al acto de determinación de oficio nulo de nulidad absoluta e insanable. Según esta definición, se trataba de un acto administrativo que debía ser comunicado en forma expresa y fehaciente al contribuyente para que se configure el inicio de la inspección. Sólo de esa manera se respetaba el derecho de defensa y la garantía del debido proceso administrativo.

Si bien existe amplia jurisprudencia referida a la temática bajo estudio, básicamente podemos referirnos a dos tipos de fallos: aquellos que consideraron que la falta de notificación formal y fehaciente, vía orden de intervención, no daba lugar a la nulidad del acto administrativo; y aquellos que resolvieron en sentido contrario.

A fin de poner en conocimiento al lector se expondrán algunos de los fallos más relevantes, haciendo especial mención a “Servicios Paraná SRL c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de Organismo Externo”. Se trata de casos que fueron sentando precedentes en la materia, a tal punto que el 29/12/2017 el legislador decidió finalmente otorgarle jerarquía legal a la Orden de Intervención.

4.2 Jurisprudencia en contra de la nulidad del acto administrativo

- ✓ Hidroinvest SA, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 12/04/2011: la Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la sentencia apelada y dijo que la falta de notificación por parte del Organismo Fiscal de la ampliación de la Orden de Intervención no configuraba un vicio que afectara la validez del acto administrativo. Ello así, porque se le había otorgado a la contribuyente vista de las actuaciones y de los cargos formulados.

- ✓ *Boscarino Luis Eduardo, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 25/03/2014:* la Cámara revocó la sentencia del Tribunal y sostuvo que la Administración cuenta con amplios poderes para verificar en cualquier momento la conducta de los contribuyentes, con lo cual la falta de notificación de la Orden de Intervención no constituye motivo para declarar la nulidad del acto. Además, estableció que no se había violado el derecho de defensa del actor porque previamente a la apertura del procedimiento de determinación de oficio, el contribuyente había tomado conocimiento de la documentación y había estado en condiciones de ser oído, alegar y probar.
- ✓ *Sociedad de Bolsa Libre SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 07/09/2016:* el TFN rechaza la defensa de nulidad opuesta en autos al no encontrar vicios de procedimiento que afecten la legalidad; y toda vez que no se vio agraviada la garantía del debido proceso adjetivo. Con respecto a la notificación de la Orden de Intervención, trajo a colación lo dicho por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I de fecha 03/02/2011 (Causa "Poccard, Benito R"), en el sentido que la Ley de Procedimiento Tributario nada dice sobre la obligación de notificar una Orden de Intervención, tratándose de un requisito formal establecido internamente por el Organismo, siendo un aspecto reservado a las facultades de dirección y reglamentación de la AFIP, que encuentra límite en los derechos de los contribuyentes. Agregó que el derecho de defensa de la recurrente no había resultado lesionado, ya que se cumplió con la vista que dispone el art 17 de la Ley 11.683.

4.3 Jurisprudencia a favor de la nulidad del acto administrativo

- ✓ *Paravati Norberto J, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 25/02/2005:* El Tribunal Fiscal declaró la nulidad de las resoluciones apeladas y expresó *"...no parece lógico el argumento vertido por el Fisco que cualquier requerimiento efectuado es medio suficiente para que el contribuyente entienda que está bajo fiscalización, ya que son innumerables las ocasiones en que el Fisco, en uso de sus atribuciones, realiza requerimientos por cuestiones de controles formales, confrontación de datos, etc.; sin que esto implique el inicio de una inspección que pudiera culminar con la determinación de oficio de la obligación tributaria"*
- ✓ *Canevari Jorge Erardo, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 31/05/2012:* el TFN también ha efectuado una importante contribución con este precedente. En dichas actuaciones, no se había emitido para el impuesto determinado Orden de Intervención ni notificación fehaciente al responsable de que se encontraba bajo fiscalización tributaria. Cabe agregar que el responsable no fue informado de que, más allá de la verificación formal de la documentación que le fuera requerida, se encontraba bajo inspección y que, en consecuencia, tal proceso podía finalizar con el inicio del procedimiento de determinación de oficio. En el requerimiento que el Ente Recaudador tomó como inicio formal de la inspección, no se mencionó qué impuesto y períodos estaban siendo

fiscalizados, lo que para el Tribunal pudo haber ofrecido dudas acerca de que se encontraba bajo fiscalización con sus importantes consecuencias. La sentencia fue concluyente: *“si bien las tareas de verificación y fiscalización otorgadas al Fisco Nacional son de carácter discrecional, el ejercicio del derecho de defensa en juicio del contribuyente opera como límite”*. Se declaró entonces la nulidad, con costas.

- ✓ *Padin Ricardo Jorge, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 27/02/2015*: en este caso la Orden de Intervención sólo consignaba el nombre y apellido del agente que tenía a su cargo la inspección, y los del supervisor, mencionando como objeto la verificación de los libros, anotaciones, papeles y documentos a efectos de corroborar información obrante en el Organismo. La OI en cuestión no cumplía con lo dispuesto en la Instrucción General aplicable, de cumplimiento obligatorio para los funcionarios y agentes fiscales, por lo que se declaró su nulidad, así como también la de las actuaciones posteriores; comprendiendo ello la determinación de oficio recurrida ante el TFN.
- ✓ *Otto Héctor Emilio, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 24/11/2016*: la Cámara declaró la nulidad parcial de lo actuado, atento que la Orden de Intervención no habilitaba ni comprendía el Impuesto al Valor Agregado. Para decidir en tal sentido se remitió a lo resuelto en la causa “Servicios Paraná S.R.L.”

4.4 Análisis del Fallo “Servicios Paraná SRL c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de Organismo Externo”

4.4.1 Consideraciones preliminares

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF) en fecha 07/05/2015 se expidió contundentemente en autos, entendiendo que sin Orden de Intervención precisa, específica y concreta las actuaciones devienen nulas.

Todo comenzó cuando AFIP-DGI Posadas (DVRPOS) determinó de oficio, mediante Resoluciones 322/05 y 323/05, la materia imponible de Servicios Paraná S.R.L. en el Impuesto a las Ganancias (periodos fiscales 1997 a 2002) y en el Impuesto al Valor Agregado (periodos fiscales 03/2001 a 08/2003), con más intereses y multas.

Si bien las causales por las cuales la firma solicitó la nulidad de tales Resoluciones fueron diversas, en lo que aquí nos interesa la controversia se suscitó cuando la empresa advirtió que los períodos determinados no coincidían con los que se habían consignado en la Orden de Intervención correspondiente (OI). En tal sentido, de la lectura de esta última se desprendía que la fiscalización comprendería las obligaciones relativas al Impuesto al Valor Agregado 09/2002 a 08/2003, Impuesto a las Ganancias y Ganancia Mínima Presunta periodos fiscales vencidos, y Recursos de la Seguridad Social 09/2002 a 08/2003.

La causa tramitó por dos instancias. Tanto en la primera (Tribunal Fiscal de la Nación) como en la segunda (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal), se resolvió a favor de la contribuyente declarando la nulidad de las Resoluciones en trato.

4.4.2 Instancias intervinientes

AFIP– DGI

- ✓ En fecha 30 de agosto de 2005, la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas AFIP-DGI, dictó las Resoluciones 322/05 y 323/05 (DVRPOS) mediante las cuales se determinó de oficio, con carácter parcial, la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias –periodos fiscales 1997 a 2002- y en el Impuesto al Valor Agregado – periodos fiscales 03/2001 a 08/2003- con más intereses. Respecto a las sanciones, aplicó multa equivalente a 5 (cinco) veces el tributo presuntamente evadido respecto del IVA periodos fiscales 03/2001 a 08/2003, multa equivalente al 100% del tributo presuntamente omitido respecto del Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 1997 y 1999, y se difirió el juzgamiento de la conducta en lo que atañe específicamente a las obligaciones por los periodos fiscales 1998, 2000 y 2002.
- ✓ Apeló la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación e interpuso recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.
- ✓ Alegó que el artículo 35 de la ley 11.683 le otorga amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto a los períodos fiscales en curso, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos o instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable.
- ✓ Agregó que ni la ley 11.683 ni su decreto reglamentario obligan a la notificación de la orden de intervención con que se inicia el proceso, y agrega que “existen instrucciones de organización interna -I.G. 320/97- que advierten y ordenan el procedimiento en tal sentido.
- ✓ Manifestó que no se había extralimitado en sus poderes de verificación por lo cual no existía motivo para declarar la nulidad de lo actuado ya que el plexo de actuaciones administrativas ponía de manifiesto que la actora estuvo abundantemente informada sobre el actuar fiscal y con total posibilidad de ejercer sus derechos.
- ✓ Recordó que según la interpretación de la Corte Suprema de Justicia del artículo 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, correspondía el rechazo del planteo de nulidad al omitirse indicar concretamente cuáles habrían sido las defensas que no se habían podido oponer, ya que no bastaba para satisfacer esa exigencia la mera invocación de que la litigante había sido privada del derecho de defensa en juicio cuando no se indicaba concretamente de qué modo habría influido el vicio alegado en el ejercicio de aquel derecho.
- ✓ Sostuvo que el Tribunal no se atuvo a lo prescripto tanto en el artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, como en el artículo 187 de la ley 11.683 que consagran el principio objetivo de la derrota.

Servicios Paraná S.R.L.

- ✓ AFIP-DGI, mediante Resoluciones 322/05 y 323/05 (DVRPOS) le determina de oficio la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias (periodos fiscales 1997 a 2002) y en el Impuesto al Valor Agregado (periodos fiscales 03/2001 a 08/2003), con más intereses y multas.
- ✓ Contra las resoluciones dictadas por el Fisco, la firma interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, solicitando la nulidad de las Resoluciones 322/05 y 323/05 (DVRPOS) por una serie de causales de diversa índole. En lo que aquí nos interesa, señaló que los periodos determinados no coincidían con los que se habían consignado en la orden de intervención correspondiente.

En tal sentido, de la OI 1078 se desprendía que la fiscalización comprendería las obligaciones relativas al Impuesto al Valor Agregado 09/2002 a 08/2003, Impuesto a las Ganancias y Ganancia Mínima Presunta periodos fiscales vencidos, y Recursos de la Seguridad Social 09/2002 a 08/2003; mientras que recién en el Informe Final de Inspección se detallaba que los periodos fiscales inspeccionados respecto al Impuesto a las Ganancias eran los ejercicios 1997 a 2002, y respecto al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta los ejercicios 1999 a 2002.

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C

- ✓ Declaró la nulidad de las Resoluciones 322/2005 (DVRPOS) relativa al Impuesto a las Ganancias ejercicios fiscales 1997 a 2002 y de la 323/05 respecto al Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 03/2001 a 08/2002, dado que la orden de intervención no había especificado los periodos fiscales que comprendía la fiscalización.
- ✓ Confirmó parcialmente la Resolución 322/05 (DVRPOS) en cuanto determina IVA con más intereses y multa respecto de los periodos fiscales 09/2002 a 08/2003, ambos inclusive, reduciendo la sanción impuesta a su mínimo legal.
- ✓ No hizo lugar a los restantes planteos de nulidad introducidos por la recurrente.

Para resolver en tal sentido:

- ✓ Manifestó que de la Orden de Intervención 1078/2 identificaba claramente los periodos fiscales que el Organismo habría de fiscalizar respecto del IVA, no así en relación al Impuesto a las Ganancias. El hecho de mencionar “los periodos fiscales vencidos” no puede interpretarse como definitorio de los periodos fiscales sujetos a inspección.
- ✓ Mencionó que si bien ni la Ley de Procedimiento Tributario ni su Decreto Reglamentario estatuyen qué recaudos debe reunir la orden de intervención, una interpretación acorde a la función que la misma cumple en el desarrollo de la fiscalización en el seno de la Administración Tributaria, lleva a afirmar que aquella debe inexorablemente especificar qué periodos fiscales abarcará la auditoría fiscal. De sostenerse lo contrario, se podría poner al administrado en estado de indefensión frente a la actuación de la Administración.
- ✓ Recordó que según la Instrucción General 320/1997 las distintas dependencias de la AFIP deben notificar fehacientemente al contribuyente

el inicio de la fiscalización, debiendo contener el formulario respectivo la fecha en que se dispone la fiscalización, la División interviniente y la Región, Dirección y/o sede a la que pertenecen los actuantes, y el detalle de las obligaciones y períodos objeto de verificación.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III

- ✓ Rechazó el recurso de apelación interpuesto por AFIP-DGI y confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Para resolver en tal sentido:

- ✓ Consideró que la imprecisión de la Orden de Intervención puso en situación de indefensión al contribuyente. Dijo que la frase "períodos fiscales vencidos", pudo haberse interpretado como que se refería al período inmediato anterior al año en que se notificó aquella (2002) o bien a los períodos vencidos desde que el contribuyente inició su actividad. La opción por alguna de esas alternativas no pudo quedar librada a decisión del inspector al que se le asignó la fiscalización, pues de ser así se desvirtuaría la finalidad misma de la Orden de Intervención, es decir, que exista un acto escrito que defina los alcances del poder de verificación del Organismo Fiscal.
- ✓ Sostuvo que si bien en el Informe de inspección se precisó posteriormente el período fiscal que comprendió la intervención, la imprecisión de la Orden de Intervención (en el lapso que transcurrió desde que se notificó la misma al contribuyente hasta que se produjo el citado informe) generó en éste un estado de incertidumbre acerca del alcance de las atribuciones del Fisco.
- ✓ Manifestó que no se discutía que la AFIP contaba con facultades para fiscalizar a los contribuyentes, sino los límites de esos poderes; y resaltó que los poderes públicos requieren de una norma de habilitación para actuar legítimamente. En tal sentido, recordó que la Administración no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados.
- ✓ Agregó que si bien la impulsión de la Orden de Intervención corresponde al ente estatal, atento a los amplios poderes que concede el ordenamiento en este caso en particular (art. 35, ley 11.683) y teniendo en vista que su resultado puede derivar no solo en la determinación de oficio del impuesto sino también en una sanción administrativa -e incluso dar lugar a una acción penal-, se debe exigir mayor definición de límites del actuar del organismo fiscal a fin de resguardar el derecho de defensa y el debido proceso del contribuyente.
- ✓ Determinó que la Orden de Intervención debe fijar con exactitud qué períodos comprenderá la investigación a la que se someterá el contribuyente, más allá de que una norma interna de la AFIP (como la IG 320/97 u otra que la reemplace) así lo disponga.
- ✓ Mencionó que la fiscalización implica la intromisión legítima del ente estatal en la esfera de la actividad del contribuyente a efectos de verificar el cumplimiento sus obligaciones fiscales, por lo tanto, hace al derecho de defensa y a la garantía del debido proceso administrativo que el particular

conozca fehacientemente qué parte de su esfera privada y sobre qué asuntos alcanzará la fiscalización.

- ✓ La Orden de Intervención es un acto dictado por un ente administrativo que produce efectos jurídicos para el particular. La circunstancia apuntada resulta suficiente para aplicar en lo pertinente los requisitos exigidos en el artículo 7 de la ley 19.549, en particular el inciso c) que exige que el objeto del acto sea “cierto”. Por lo tanto, no es posible sostener que la Orden de Intervención 1078 al consignar que comprende “períodos fiscales vencidos” esté cumpliendo con la precisión exigida por las razones dadas.

4.4.3 Conclusiones

La discusión de la Orden de Intervención como elemento necesario para la apertura de una inspección es un tema que la doctrina ha reiterado por años. En el fallo analizado la Cámara recoge la doctrina jurisprudencial y se expide contundentemente, sentando criterio para los casos posteriores.

Personalmente, concluyo en el mismo sentido de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal; y considero que las cuestiones más relevantes a tener en cuenta son:

- ✓ Lo que se discute no es si la AFIP posee facultades para fiscalizar a los contribuyentes, porque no caben dudas que ello surge del propio texto de la Ley; sino más bien cuáles son los límites de esos poderes a fin de resguardar el derecho de defensa y el debido proceso del contribuyente.
- ✓ La fiscalización tributaria es la mayor penetración estatal en la vida privada de un ciudadano, de la que podrán resultar consecuencias patrimoniales pero también sancionatorias, tanto en el ámbito administrativo como penal. El particular entonces posee el derecho a conocer qué parte de su esfera privada y sobre qué asuntos alcanzará la inspección.
- ✓ Es requisito sustancial que el inicio de la inspección se haya notificado en forma fehaciente al contribuyente y que especifique cuáles son los impuestos y períodos objeto del posible ajuste; de manera que no ofrezca dudas al sujeto acerca de que se encuentra bajo fiscalización y por qué conceptos;
- ✓ Resulta muy interesante la consideración de la Alzada con respecto a la calidad de acto administrativo de la OI. Entiende que, al ser un acto dictado por un ente administrativo que produce efectos jurídicos para el particular, resultan exigibles los requisitos dispuestos en el artículo 7 de la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo: competencia, causa, objeto, procedimiento, motivación y finalidad.
- ✓ Queda claro que lo asentado por el inspector interviniente en el informe final de inspección no puede, bajo ningún punto de vista, subsanar inconsistencias o errores en la confección del formulario F.8000 (OI). Sin Orden de Intervención precisa, específica y concreta, las actuaciones devienen nulas.

CAPÍTULO V: “Medios recursivos a favor del Contribuyente”

5.1 Introducción

Tal como anticipamos, toda Orden de Intervención se constituye como un acto administrativo escrito que, por una parte, define los alcances de los poderes de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador; y por otra, produce efectos jurídicos individuales e inmediatos sobre el sujeto inspeccionado. Lo subrayado me pertenece.

La jerarquización legal de la OI se llevó a cabo por la Ley 27.430 en razón de la importancia que el legislador le otorgó a este acto, por entenderlo como el elemento que le permite al contribuyente conocer el procedimiento al cual está siendo sometido, constituyendo resorte inicial para ejercer adecuadamente su derecho de defensa, aportando todos los elementos conducentes para desterrar una posible hipótesis de auditoría incorrecta de parte del Fisco.

Por lo tanto, ante la existencia de un acto que resulta lesivo a los intereses del administrado, surge el derecho a exigir una definición de límites en el actuar del Organismo Fiscal. El recurso será entonces una facultad que se ejerce como acto de impugnación y defensa de un derecho sustancial; y frente a ello aparecerá el deber jurídico de la Administración de revisar su propio acto, revocándolo o modificándolo cuando sea necesario para restablecer la legalidad alterada.

Sentado lo anterior, atendiendo los posibles vicios ó deficiencias formales que pudiere ostentar una Orden de Intervención y que fueron descriptos en los Capítulos III y IV del presente, se deberá solicitar la nulidad del acto administrativo por resultar violatorio de los elementos esenciales que hacen a su conformación.

5.2 Vías procesales a favor de los administrados

Los actos que conforman el ámbito tradicional en materia tributaria son cuatro: la determinación de impuestos, la aplicación de multas, la resolución sobre recursos de reconsideración y la resolución sobre reclamos de repetición. En consecuencia, contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, el contribuyente dispone de las vías recursivas establecidas por la Ley 11.683 en su artículo 76. Así puede interponer, optativamente, Recurso de Reconsideración ante la propia DGI o Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal.

Sin embargo, en la relación Fisco-Contribuyente no sólo existen esos cuatro actos. A todo el resto de actos, hechos o situaciones que surjan en la relación jurídica tributaria, les resulta de aplicación un procedimiento recursivo especial contemplado en el artículo 74 del Decreto Reglamentario N° 1397/79 de la Ley de Procedimiento Tributario³⁶, conocido como Recurso al Director General.

³⁶ Haddad J. (2003); “Procedimientos Fiscales. Vías procesales para la defensa del contribuyente”; CABA; Editorial Quorum.

En este contexto y considerando lo analizado en el Capítulo III, Apartado 3.1.3 “*Naturaleza Jurídica. ¿Es un acto administrativo?*”, podemos plantear los siguientes escenarios:

5.2.1 Si lo que se pretende recurrir es la Orden de Intervención, como acto independiente, que contiene vicios o errores formales en su confección:

En este caso la vía procedente sería la apelación ante el Director General por aplicación del artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683 (DR 1397/79).

Concepto

Nos encontramos aquí ante un recurso de carácter residual, es decir, que viene a conformar el remedio impugnatorio que procede en contra de aquellas resoluciones del Fisco que no contienen un régimen recursivo específico³⁷. Su denominación proviene por mantenerse dentro de la órbita de funciones del Director General de la AFIP.

Características

- ✓ Objeto: se trata de un recurso con amplio margen de aplicación. Procede en contra de actos administrativos de alcance individual que no ostentan un régimen recursivo específico.
- ✓ Contenido: debe ser fundado. La expresión “fundado” se refiere a la crítica concreta y razonada del acto administrativo en lo que se considera erróneo, equivocado, ilegal o arbitrario.
- ✓ Plazo y autoridad de interposición: debe ser presentado ante el funcionario que dictó el acto, en el término de quince días hábiles desde su notificación.
- ✓ Autoridad que resuelve: la resolución de este recurso está a cargo del Director General, previo dictamen jurídico, y debe ser emitida en un plazo no mayor a sesenta días desde su interposición.
- ✓ Efecto: carece de efecto suspensivo por lo que su interposición no obsta a la ejecución de la decisión recurrida. A partir de ello será necesario solicitar en el cuerpo del recurso la suspensión del efecto del acto.
- ✓ Impugnación judicial: en caso de ser rechazado, se procede a su impugnación judicial por la vía prevista por el artículo 23 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 19.549.

Resulta de fundamental importancia que el legitimado solicite por escrito suspensión de los efectos del acto administrativo cuestionado, hasta tanto sea resuelta la impugnación y el recurso de apelación deducido. Ello a fin de evitar consecuencias disvaliosas derivadas de la ejecución de la OI objeto de impugnación ó de los incumplimientos a los requerimientos impositivos si los hubiere.

³⁷ Villegas, H. (1995); “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”; Buenos Aires; Editorial Depalma.

5.2.2 Si lo que se pretende recurrir es una Orden de Intervención que se encuentra integrada a un procedimiento de Determinación de Oficio:

En este caso, al encontrarnos frente a una resolución que determina tributo, se podrá interponer alguno de los recursos previstos por el artículo 76 de la Ley 11.683: Recurso de Reconsideración en sede de AFIP (inciso a) ó Recurso de Apelación ante el TFN (inciso b). Son alternativos y excluyentes entre sí, es decir, adoptado uno de ellos por el contribuyente ya no será posible utilizar el otro.

Recurso de Reconsideración en sede de AFIP (Art. 76 inc. a)

El fin de este medio recursivo es que la Administración revise los decisorios por ella emitidos permitiendo su reconsideración. Quien lo resolverá no es el mismo funcionario que dictó la resolución recurrida, sino uno superior en jerarquía. Sus características legales son:

- ✓ Previsión normativa: Se encuentra previsto en el inciso a del art 76 de la ley 11683
- ✓ Procedencia exclusiva: Este medio será el único admisible cuando los importes comprometidos no superen los establecidos en el art 159 de la Ley 11.683 (\$25.000 si la resolución determina tributos y accesorios o \$50.000 si ajusta quebrantos). Es decir, que en tal caso el contribuyente no tendrá la opción de acudir al TFN.
- ✓ Plazo: Debe ser interpuesto en el plazo improrrogable de 15 días a partir de la notificación de la resolución determinativa. Vencido este término sin ser presentado, la resolución adquirirá firmeza y será pasible de cobro judicial.
- ✓ Ante quién se interpone y autoridad que lo resuelve: Su presentación debe ser formulada ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida (AFIP) sin perjuicio de que quien la resuelve es un superior jerárquico de aquel (que también reviste la calidad de juez administrativo)
- ✓ Formalidades: Deberá ser presentado por escrito personalmente o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno
- ✓ Prueba: La prueba debe ser ofrecida y acompañada al descargo de vista
- ✓ Efecto: El recurso se concede con efecto suspensivo, es decir, la Administración no puede ejecutar su importe durante su tramitación.
- ✓ Tramitación y resolución: Interpuesto el recurso, debe dictarse resolución dentro del término de 20 días y notificar al interesado la resolución con fundamentos.
- ✓ Resolución e impugnación judicial: Si es rechazado, no quedará al contribuyente más alternativa que proceder a pagar los importes determinados e iniciar luego la acción de repetición. Se trata de un supuesto de aplicación del "solve et repete" (pague y luego acuda a la justicia). La repetición se deducirá mediante demanda que se interponga ante el TFN o ante la justicia nacional.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (Art. 76 inc. b)

El TFN es un organismo jurisdiccional, que se halla en la esfera del Poder Ejecutivo, y que se caracteriza por ser independiente, especializado e imparcial en las contiendas llevadas a cabo entre los particulares y los entes recaudadores. Entre las ventajas de recurrir a esta instancia podemos mencionar las siguientes: no rige el principio “solve et repete”, es decir, no se debe pagar para acceder a su actuación; y posee efecto suspensivo, es decir, se suspenden los efectos del acto hasta tanto se dice sentencia definitiva.

Sus principales características son las siguientes:

- ✓ **Procedencia:** Este recurso procede contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen tributos y accesorios, o se dicten en reclamos por repetición de tributos. No será viable respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses.
- ✓ **Interposición:** Se interpone por escrito ante el TFN dentro de los 15 días de notificada la resolución administrativa, lo que debe ser comunicado a la administración dentro del mismo término.
- ✓ **Contenido del recurso:** el recurrente debe expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho.
- ✓ **Efecto suspensivo:** La sustanciación de este recurso suspende la intimación de pago por la parte apelada.
- ✓ **Traslado:** Se dará traslado por 30 días a la apelada (Administración) para que conteste el recurso, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba. En caso de no contestación, corresponde declarar a la parte apelada en rebeldía. Sin embargo, esta rebeldía no altera la prosecución del proceso.
- ✓ **Excepciones:** En caso de que la Administración oponga excepciones, el vocal dará vista por 10 días al apelante para que las conteste y ofrezca prueba sobre ellas.
- ✓ **Admisibilidad y producción de la prueba:** Si no se opusieron excepciones o fueron resueltas las planteadas, el vocal resolverá sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas y si decide sustanciarlas debe hacerlo en un plazo no superior a los 60 días (ampliable a 30 días más a pedido de parte).
- ✓ **Clausura de prueba y alegatos:** Vencido el término probatorio, el vocal declara su clausura y eleva los autos a la sala la que por 10 días los pone a disposición de las partes para que aleguen. De no producirse prueba alguna, la remisión es inmediata. Cuando la Sala estime necesario un debate más amplio convocara a audiencia oral.
- ✓ **Medidas para mejor proveer:** hasta el momento de dictar sentencia el Tribunal puede decretar medidas para mejor proveer, o sea prueba adicional que resuelve recibir de oficio para un completo conocimiento de la causa. Deben colaborar la DGI, Aduana y todos aquellos organismos nacionales competentes en la rama de que se trate. En el caso de producirse estas medidas, el término para dictar sentencia se amplía en 30 días.

- ✓ Autos a sentencia: Seguidamente, los autos pasan a resolución del tribunal
- ✓ Límites y contenido: Esta sentencia tendrá algunos límites en cuanto a su contenido. No podrá declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias o aduaneras o sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema así lo haya decidido.
- ✓ Plazos para la sentencia: la sentencia debe dictarse en los siguientes términos contados a partir del llamamiento de autos
 - 1- 15 días para resolver excepciones de previo y especial pronunciamiento
 - 2- 30 días cuando se trate de sentencias definitivas y no se hubiera producido prueba
 - 3- 60 días en caso de sentencias definitivas y prueba producida ante el tribunal fiscal
- ✓ Aclaratoria: Notificada la sentencia las partes podrán solicitar dentro de los 5 días que se aclaren conceptos oscuros, se subsanen errores materiales o se resuelvan puntos incluidos en el litigio.
- ✓ Impugnación judicial, recurso de revisión y apelación limitada: se trata de la única vía procesal apta para impugnar judicialmente la sentencia del Tribunal, ya sea por parte del contribuyente o del Fisco. Se interpone ante la Cámara Nacional competente dentro de los 30 días de notificada la sentencia definitiva del Tribunal Fiscal. De no interponerse, la sentencia pasa en autoridad de cosa juzgada y debe cumplirse dentro de los 15 días de quedar firme. Las sentencias de la Cámara son definitivas, pasan en autoridad de cosa juzgada y no autorizan el ejercicio de la acción de repetición por ningún concepto.

CONCLUSIONES

La reforma introducida por la Ley 27.430, que le otorgó jerarquía legal a la Orden de Intervención, marcó un antecedente fundamental en lo que a procedimiento tributario se refiere. No sólo porque a partir de esta modificación el Fisco queda obligado a notificar en forma clara y fehaciente el inicio de una inspección, sino porque también a través de ella se garantiza el derecho de defensa y debido proceso del administrado.

A lo largo de la historia, la relación jurídica tributaria fue mutando y pasó de ser, en su origen, una relación de poder y sometimiento a convertirse finalmente en una relación de Derecho, enmarcada como tal por las normas, principios y valores reconocidos en nuestra Constitución. En ella, tanto sujeto activo (Estado) como sujetos pasivos (contribuyentes, responsables y terceros) se encuentran en absoluto pie de igualdad; cada uno con derechos y obligaciones que les son propios. Sin embargo, en la práctica, y con inusitada frecuencia, se observan excesos tributarios que desvirtúan la equidad mencionada. Nadie discute que es una obligación esencial de cada habitante cargar con una parte del gasto público para contribuir al sostenimiento del Estado, pero también es obligatorio que se respeten los límites al accionar de la inspección fiscal.

Si bien la Administración Tributaria se encuentra facultada, mediante disposición expresa del artículo 35 de la Ley 11.683, a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; tal accionar no puede ser arbitrario bajo ningún punto de vista. Es fundamental que el particular sepa, desde un inicio, que está siendo inspeccionado y que dicho proceso podrá derivar en una sanción patrimonial, en una determinación de oficio o incluso en una denuncia penal. Asimismo, tiene derecho a conocer sobre qué impuestos y períodos alcanzará la fiscalización, y quiénes serán los funcionarios a cargo de las actuaciones. Sin orden de intervención clara, precisa y concreta el procedimiento deviene nulo.

Por otra parte, debemos advertir el impacto de los avances tecnológicos e informáticos en la actual relación Fisco – contribuyentes. Es tal la magnitud de información que se encuentra en poder del ente estatal, que resulta primordial garantizar su adecuado tratamiento y conservación. El uso de la tecnología tiene como ventaja la corrección temprana de desvíos y la posibilidad de un control masivo de obligaciones fiscales. Sin embargo, de ninguna manera resulta válido interpretar que ello autoriza a la Administración a atribuirse nuevas facultades o a vulnerar derechos de los contribuyentes. En todo caso, la tecnología será simplemente un medio más para el ejercicio de las facultades otorgadas por ley.

Aún cuando quedan cuestiones tributarias por resolver, la jerarquización legal de la Orden de Intervención significó un gran paso en materia de inspecciones y un pequeño avance en el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes. Se concluye en la importancia de este elemento, entendido no como un acto preparatorio sino esencialmente como un acto administrativo, que produce efectos jurídicos directos en el patrimonio y en la persona del sujeto inspeccionado.

Mediante este trabajo se intentó contribuir a resolver parte de las inquietudes que habitualmente surgen en la vida cotidiana. Interrogantes como “¿qué me pueden pedir en el transcurso de una fiscalización?”, “¿cuándo lo debo entregar?”, “¿cómo me deben notificar?”, “¿cómo me puedo defender”? son cada vez más frecuentes. Difícil es dar una respuesta única, porque nos encontramos frente a un procedimiento discrecional del Organismo en términos de tecnicidad. Aún así, se buscó que el presente sirva de guía al contribuyente ante el inicio de un proceso de inspección para que dotado de los principales conocimientos teóricos y prácticos sepa a qué procedimiento está siendo sometido, cuáles son las facultades de la Administración Tributaria, cuál es la importancia de cumplir con sus deberes de colaboración, qué principios y garantías lo asisten constitucionalmente para evitar el avasallamiento de sus derechos y qué recursos tiene a disposición para defenderse ante un posible accionar abusivo de parte del Fisco.

BIBLIOGRAFÍA

• LIBROS

- ✓ Bertazza Humberto J. (2022); "Derechos y Garantías de los Contribuyentes - 1ª edición"; CABA; La Ley.
- ✓ Caranta M. (2022); "Estudio de los procedimientos de Inspección y de Determinación de Oficio según la Ley 11.683"; Buenos Aires; Errepar.
- ✓ Cassagne Juan C. (2002); "Derecho Administrativo. Tomo II. 7º Edición"; CABA; Ed. Abeledo Perrot.
- ✓ Celdeiro E. (2021); "Procedimiento Fiscal Explicado y Comentado 14º edición"; Buenos Aires; Errepar
- ✓ Damarco Jorge H. (2010); "Tratado jurisprudencial y doctrinario. Derecho Tributario. Procedimiento Tributario. Tomo I"; Buenos Aires; La Ley.
- ✓ García Vizcaíno, C. (2019); "Manual de Derecho Tributario: 4º Edición"; CABA; Abeledo Perrot.
- ✓ Giuliani Fonrouge C. (2004); "Derecho Financiero. Actividad financiera, presupuesto, poder tributario, obligación tributaria – Tomo I - 9º Edición"; Buenos Aires; La Ley.
- ✓ Gordillo A. (2012); "Tratado de Derecho Administrativo. Tomo V. 1º Edición"; Buenos Aires; FDA.
- ✓ Haddad J. (2003); "Procedimientos Fiscales. Vías procesales para la defensa del contribuyente"; CABA; Editorial Quorum.
- ✓ Jarach D. (1982); "El hecho imponible: 3º Edición"; CABA; Abeledo Perrot.
- ✓ Landín Pablo E. (2013); "Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba"; Buenos Aires; La Ley.
- ✓ Vicente O. Díaz (2010); "Límites jurídicos de la inspección tributaria en su proceder", Buenos Aires; Ad-Hoc.
- ✓ Villegas, H. (1995); "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"; Buenos Aires; Editorial Depalma.

• NORMATIVA (leyes, decretos, instrucciones generales, disposiciones y dictámenes)

- ✓ Constitución Nacional Argentina.
- ✓ Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933.
- ✓ Ley de Procedimiento Administrativo 19.549; B.O 27/04/1972.
- ✓ Ley 27.430; B.O 29/12/2017.
- ✓ Decreto 618/1997; B.O 14/07/1997.
- ✓ Decreto 821/98; B.O 20/07/1998.
- ✓ Decreto 1397/79; B.O 25/07/1979.
- ✓ Instrucción General 320/97 (DPNF).
- ✓ Instrucción General 907/11 (DI PYNF).
- ✓ Dictamen 29/2000 (DAL).
- ✓ Dictamen 29/2002 (DAL).
- ✓ Disposición (AFIP) 446/2009.

• TRABAJOS Y RELATORÍAS

- ✓ Bello Alberto M. (2014); "Límites al accionar de la Inspección Tributaria"; Buenos Aires; Publicación Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR.

- ✓ Caranta Martín R. (2020); “Facultades de Verificación y Fiscalización (segunda parte)”, Consultor tributario – Errepar.
- ✓ Lamagrande M. (2001); “La prueba en el procedimiento de determinación de oficio”; Revista Impuestos 2001-B.
- ✓ Pérez Daniel G. (2013); “Límites al accionar fiscal”- Informe de relatoría 15° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina; CABA; Edicon.
- ✓ Recomendaciones respecto del contenido, alcance y jerarquía normativa de los reglamentos de inspección en ocasión de las XXXIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas - Comisión N° 3: “Revisión de las facultades de verificación y fiscalización” - 13 al 15/11/2003 - Mar del Plata

- **JURISPRUDENCIA**

- ✓ Causa “Alfader SRL c/ recurso de apelación – impuestos internos”; TFN Sala B; 08/05/97.
- ✓ Causa “Boscarino Luis Eduardo”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 25/03/2014.
- ✓ Causa “Canevari Jorge Erardo”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 31/05/2012.
- ✓ Causa “Compañía Santafesina de Inmuebles y Construcciones c/ Provincia de Córdoba”; CSJN, Sentencia de fecha 22/09/1948.
- ✓ Causa “Hidroinvest SA”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 12/04/2011.
- ✓ Causa “Noble Argentina SA c/EN – AFIP-DGI s/DGI”, CNACAF, Sala V; 23/05/18.
- ✓ Causa “Opal SCA e Ibarra Evaristo s/ órdenes de allanamiento”; Cámara Federal Cont. Adm. Sala I; 17/09/70.
- ✓ Causa “Osmiber SRL”, TFN Sala C; 20/02/06.
- ✓ Causa “Otto Héctor Emilio”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 24/11/2016.
- ✓ Causa “Padin Ricardo Jorge”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 27/02/2015.
- ✓ Causa “Paravati Norberto J”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 25/02/2005.
- ✓ Causa “Servicios Paraná SRL c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de Organismo Externo”; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal; 07/05/2015.
- ✓ Causa “Sociedad de Bolsa Libre SA”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 07/09/2016.
- ✓ Causa “Vizzuso, Héctor Ricardo s/ recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias”; TFN, Sala C; 28/02/12.

- **PÁGINAS WEB**

- ✓ <https://www.afip.gob.ar/institucional/afip/>

* Se autoriza a las Autoridades a publicar este trabajo en la Web de la Universidad Nacional de Salta, del Consejo Profesional de Cs. Económicas y del Colegio de Graduados de Cs. Económicas.