



1821 Universidad
de Buenos Aires

.UBAeconómicas | posgrado

ENAP Escuela de Negocios y Administración Pública

Especialización en Tributación

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

***Título: “DERECHOS, GARANTÍAS Y POSIBLES DEFENSAS DEL
CONTRIBUYENTE FRENTE A LAS FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y
FISCALIZACIÓN DE LA AFIP-DGI”.***

Autor: LUIS ESTEBAN DEPETRIS

Tutora: SARA DIANA TELIAS

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
NULIDADES EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO - DERECHOS Y GARANTÍAS.....	8
Elementos esenciales del acto administrativo.....	8
Derecho vigente y afectación de los principios, derechos y garantías.....	10
Principios, derechos y garantías	10
Principio de jerarquía normativa	10
Principio de legalidad.....	10
Principio de prohibición de la arbitrariedad	11
Principio de razonabilidad	14
Principio de buena fe	15
Derecho a la intimidad o privacidad	16
Secreto Fiscal	17
El principio de no autoincriminación como límite al deber de colaboración del contribuyente.....	19
Regla de exclusión probatoria y teoría del fruto del árbol venenoso	21
Principio de la seguridad jurídica.....	22
Principio de la tutela judicial efectiva.....	23
Derecho al debido proceso adjetivo	24
Derecho de petición.....	27
Derecho a conocer el motivo y causa de los actos del Fisco	27
Otros principios generales del procedimiento administrativo	28
PRINCIPALES ACCIONES O REMEDIOS PROCESALES FRENTE A EXCESOS DEL FISCO EN EL TRANSCURSO DE UNA INSPECCIÓN.....	32
Impugnación judicial del acto administrativo.....	32
Acción de amparo	35
Hábeas data	36

Delitos en que podrían incurrir los funcionarios actuantes. Denuncia penal.....	37
Aplicación del Código de Ética de la AFIP	37
FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN DEL FISCO Y DEBERES DEL CONTRIBUYENTE ..	38
ANÁLISIS DEL PROCESO DE INSPECCIÓN.....	45
Orden de intervención.....	45
Domicilio	49
Notificaciones	51
Actas.....	53
Requerimientos de información	55
Plazos	55
Potestad de requerir información. Afectación de derechos.....	55
Documentación exigida que ya se encuentra en poder de la Administración	57
Exigencia de entregar fotocopias de la documentación.....	57
Solicitudes de información a terceros	57
Citación a contribuyentes, responsables o terceros.....	57
Presentación de comprobantes y justificativos	58
Inspección de los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros.....	59
Secreto Profesional frente a pedidos de información del fisco.....	60
Intervención de la fuerza pública.....	61
Allanamientos	62
Procedencia, requisitos, alcance y efectos de un allanamiento	62
Validez y contenido de la orden de allanamiento	65
Contenido del acta de allanamiento.....	65
Allanamientos sin orden judicial.....	66
Allanamientos a estudios jurídicos y contables. Participación de veedores.	68
Doctrina de la documentación a simple vista.....	69

Interrogatorio a empleados u otros.....	70
Secuestro de documentación	70
Requisa personal.....	71
Disposición de medidas preventivas para evitar maniobras de evasión.....	72
Agente fiscalizador encubierto	72
Naturaleza y alcance de esta figura. Requisitos para su procedencia.....	72
Problemas que presenta. Consideraciones sobre su constitucionalidad.	75
Vicios objeto de impugnación por parte del contribuyente.....	77
Fiscalización electrónica	78
Naturaleza, alcance y características de la fiscalización electrónica	78
Aplicación de sanciones. Incumplimiento del "Requerimiento Fiscal Electrónico".....	80
Papeles de trabajo confeccionados por la inspección actuante.....	80
Vista de las actuaciones administrativas	81
Plazos y horarios de la verificación o fiscalización.....	84
Cierre de Inspección.....	85
Informe final de fiscalización	85
Vista previa	85
Efectos del cierre de una inspección sin interés fiscal.....	86
CONCLUSIÓN.....	88
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	89
Jurisprudencia	89
Doctrina.....	92

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo abordaremos los principales derechos, garantías y remedios procesales que, como vías de defensa, tienen los contribuyentes frente a las facultades de verificación y fiscalización otorgadas a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) por la Ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal. En ese marco, analizaremos los aspectos que entendemos relevantes en el proceso de inspección, con énfasis en jurisprudencia y doctrina en la materia.

En primer término, cabe recordar que nuestro país ha adoptado el sistema de la autodeclaración de impuestos, por el cual el propio contribuyente interpreta y aplica la norma tributaria, cuantifica el hecho imponible, confecciona y presenta su declaración jurada y realiza el pago.

A raíz de ello, la AFIP –como ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación– ha sido revestida con amplias facultades o potestades de verificación y fiscalización, que se encuentran enumeradas dentro del Capítulo V (“Verificación y Fiscalización”) del Título I de la Ley N° 11.683 y que le permiten al organismo obtener información acerca del contribuyente y de terceros relacionados, comprobar el procedimiento lógico interpretativo reflejado en las declaraciones de impuestos y controlar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales. Entre sus facultades está, por ejemplo, la de enviar un requerimiento o cuestionario por escrito al contribuyente (otorgándole un plazo para que lo responda), o citarlo a él o a terceros.

Las facultades de verificación tienen como propósito comprobar si se produjo o no el hecho imponible (es decir, si los obligados han cumplido o no con sus obligaciones materiales), mientras que las facultades de fiscalización comprenden el control del correcto cumplimiento de obligaciones y deberes formales que tienen los sujetos pasivos para con el fisco.

Asimismo, en el mencionado Capítulo V de su Título I, la norma de marras también impone a los responsables y terceros un deber de colaboración para con el Fisco, cuyo incumplimiento acarrea la aplicación de sanciones, de modo que el organismo pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas.

Además de las disposiciones de la Ley N° 11.683 citadas precedentemente, el procedimiento de verificación y fiscalización también resulta regulado en nuestro sistema jurídico por normas internas de la AFIP (algunas de las cuales no se publican en el Boletín Oficial), por la Ley N° 19.549, los respectivos

decretos reglamentarios y se recurre, de manera supletoria y cuando fuese pertinente, al CPCCN y al CPPN ⁽¹⁾.

En relación a la amplitud y descripción meramente enunciativa de las facultades otorgadas a la AFIP y la legitimidad de ésta para dictar normas reglamentarias, cabe considerar que la CSJN ha admitido el ejercicio de facultades reglamentarias propias del Poder Ejecutivo ⁽²⁾ en la medida de que no alteren el espíritu de la norma, tal como lo establece el art. 99 inc. 2 de la Constitución Nacional.

Por otra parte, si bien no puede objetarse el deber de colaboración que recae en cabeza del contribuyente, el ejercicio de todas estas amplias facultades de verificación y fiscalización otorgadas al Fisco constituyen un poder normado dentro de límites constitucionales, en el cual no se deben conculcar principios, garantías constitucionales y derechos de los administrados ⁽³⁾, principalmente: el principio de jerarquía normativa, el principio de legalidad, el principio de prohibición de la arbitrariedad, el principio de razonabilidad, el principio de buena fe, el derecho a la intimidad, la garantía que determina que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo (no autoincriminación), el principio de seguridad jurídica, el principio de tutela jurisdiccional efectiva, el derecho al debido proceso adjetivo y otros principios generales que rigen el derecho administrativo.

Los derechos y garantías que asisten a los administrados, al estar establecidos en nuestra Constitución Nacional, tienen jerarquía superior a las leyes, decretos y reglamentos, y las autoridades administrativas deben respetarlos y garantizar su plena vigencia, ya que de lo contrario su accionar se encontrará viciado por ejercer abusivamente sus facultades. Además, como agrega Vicente O. Díaz (2012b, p.2), "(...) cuando se analiza la vigencia de los derechos y garantías a favor del contribuyente es de rigor tener presente el principio de la buena fe que subyace en el accionar de la inspección tributaria, bajo el principio jurídico que la Administración debe ejercer sus derechos conforme a las exigencias de buena fe, donde queda interdictado el abuso del accionar de la susodicha inspección".

¹ El artículo 116 de la Ley N° 11.683 establece que: "En todo lo no previsto en este Título serán de aplicación supletoria la legislación que regula los Procedimientos Administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación".

² La facultad de dictar reglamentos por parte del Poder Ejecutivo se encuentra contemplada en el artículo 99 de nuestra Constitución Nacional.

³ En relación a la distinción entre los conceptos de "derecho" y "garantía", señala Egüez (2013, p.1) que "(...) en el Estado de Derecho con organización constitucional, se declaran los derechos pero, al mismo tiempo, se establecen las garantías que tutelan o protegen esos derechos; las garantías son los medios que permiten poner fin a la afectación de los derechos, sea porque son negados, sea porque no pueden ejercitarse o, dicho en otras palabras, aquellas permiten su restitución".

Es decir, el sistema de control tributario de la AFIP no puede eludir los límites constitucionales que se exigen al accionar del Estado, ni el objetivo de combatir la evasión puede ser utilizado como una justificación para transgredir tales límites. Es indudable que los procesos de inspección son un medio para asegurar el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias, pero deben siempre llevarse a cabo dentro de los límites que salvaguardan los derechos y garantías de los contribuyentes, los cuales están destinados precisamente a compensar las prerrogativas de la administración. Es así que el ejercicio del poder de inspección está estrictamente restringido al respeto irrestricto del orden constitucional, no habiendo lugar para la imposición de exigencias excesivas o indebidas contra el inspeccionado, que resulten en agravios injustificados y sean contrarias a un sistema democrático de gobierno. La discrecionalidad técnica del Fisco en el ejercicio de sus funciones no conlleva que pueda actuar con arbitrariedad.

La jurisprudencia y la doctrina son pacíficas al respecto y se han pronunciado reiteradamente en ese sentido. Por caso, como se señala en los considerandos del Fallo “Vollenweider, Roberto L. c/ AFIP-DGI” (Juzgado Federal de Río Cuarto, 28/4/1999), citado por Malvestiti (2002):

“...Cuando el legislador impone un límite, la acción administrativa no puede excederlo ni siquiera en el ejercicio de sus facultades discrecionales. Caso contrario, sería admitir que el Poder Ejecutivo, a través de la Dirección General de la DGI, posee facultades extraordinarias de verificación y fiscalización, contradiciendo el principio de razonabilidad ínsito en el art. 28 de la C.N. En efecto, los excesos en el ejercicio de la función fiscalizadora constituye una hipótesis de abuso del derecho incompatible con el ordenamiento jurídico vigente y revisable por vía del control jurisdiccional...”.

“...Las tareas de verificación fiscal están hoy en día enfocadas a atacar las raíces del fraude fiscal, actuando como una nueva estrategia, lo que no admite crítica, a condición de que la misma responda a un molde dentro del derecho. Dicha actividad llamada antievasión, adquiere dimensión jurídica si en su proceder respeta los límites garantistas del administrado, y no se basa tan sólo en indicios subjetivos del funcionario de turno. Así, podrá existir un control de obligaciones instrumentales, control de obligaciones sustanciales y demás, en tanto y en cuanto se acomoden al principio de legalidad. Si esto último no se cumple, la vigencia de la seguridad jurídica en el accionar bajo examen seguirá conmoviendo las propias bases de la vida en sociedad. De ahí la importancia que adquiere en el tema el respeto hacia los derechos fundamentales por parte de la inspección tributaria en el ejercicio de sus atribuciones...”.

“...Si la inspección actúa sin un juicio de serenidad –munido de ofuscación o apasionamiento del funcionario fiscal- no podrá decirse que ello está en los moldes de un Estado de derecho. No obstante que la inspección actúe en el cauce procedimental –como en el caso de la actuación del órgano ante un tercero- tal circunstancia no autoriza a considerar que la inspección deba dejar de ser neutral al extremo, porque abandonar la neutralidad jurídica es abrazar la inseguridad y la arbitrariedad...”. (p. 101)

Lamentablemente, en nuestro país resulta habitual observar que, bajo el pretexto de la función recaudatoria para el financiamiento del gasto público, se produzca un accionar arbitrario o desproporcionado por parte del Fisco, imponiendo excesivas cargas administrativas, desconociendo que la actuación fiscal debe ser limitada y razonable e ignorando el principio de buena fe que debe guiar los actos del poder público y, en consecuencia, afectando los derechos y garantías de los contribuyentes y perturbando el equilibrio e igualdad de armas que debería imperar en la relación tributaria.

Por lo expuesto, resulta de suma importancia que los contribuyentes y sus asesores fiscales tengan un adecuado conocimiento de cuáles son los derechos y garantías frente a los principales hitos de un proceso de inspección (partiendo desde la orden de intervención hasta llegar al informe final de fiscalización o a la prevista), y qué defensas procesales podrían eventualmente oponerse frente a acciones indebidas por parte del organismo de fiscalización. Máxime teniendo en cuenta que, luego de la inspección, sobrevendrá el procedimiento de determinación de oficio (en caso de que el contribuyente no conforme la pretensión fiscal) y que la fiscalización es la única oportunidad en la cual el Fisco puede recolectar las pruebas y elementos necesarios para sustentar su postura, lo cual podría tornarse aún más crítico si posteriormente se pretende utilizar lo actuado como parte del andamiaje para una denuncia penal tributaria.

Por último, señalamos que los temas objeto del presente trabajo, a los efectos de facilitar su exposición, serán tratados separadamente en las siguientes cuatro secciones, interrelacionadas entre sí:

- Nulidades en el procedimiento de inspección por la vulneración de principios aplicables y derechos y garantías del Contribuyente.
- Acciones o remedios procesales idóneos a los cuales podría recurrir el Contribuyente..
- Enunciación de las facultades del Fisco y de los deberes del Contribuyente.
- Análisis de aspectos relevantes del proceso de inspección y de las principales facultades de verificación y fiscalización del Fisco, pues se torna imperativo tener un adecuado conocimiento del ello considerando jurisprudencia en cada materia, para poder comprender los derechos y garantías del contribuyente que podrían eventualmente verse afectados en cada caso.

NULIDADES EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO - DERECHOS Y GARANTÍAS

Elementos esenciales del acto administrativo

Con respecto al concepto de acto administrativo, Gordillo (2014, p. 216) enseña que: “La noción de ‘acto administrativo’ cumple meramente una función metodológica y sistematizadora dentro del derecho administrativo; no es una noción a priori, sino que debe buscar sistematizar la realidad administrativa, o sea, distinguir los distintos aspectos dentro del total del ejercicio de la función administrativa.

En primer lugar la actividad administrativa debe clasificarse según produzca o no efectos jurídicos, y según se manifieste a través de actos (declaraciones, decisiones, manifestaciones de voluntad) o hechos. (Comportamientos meramente materiales, físicos.)

Ello nos permite distinguir entre hechos jurídicos, hechos no jurídicos, actos no jurídicos y actos jurídicos de la administración. Estos últimos serían, en sentido amplio, los actos administrativos”.

El artículo 7 de la Ley N° 19.549 dispone que los requisitos esenciales del acto administrativo son:

- Ser dictado por autoridad competente (Competencia).
- Sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable (Causa).
- El objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos (Objeto).
- Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos (Procedimientos).
- Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto (Motivación).
- 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. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad (Finalidad).

Cuando un acto administrativo sea defectuoso, es decir, se encuentre viciado y no encuadre como acto válido, carecerá de efectos jurídicos. En función de la mayor o menor gravedad del vicio, el acto será:

- Nulo, cuando la nulidad es absoluta y está prefijada por la propia ley (⁴).
- Anulable, cuando el vicio no es demasiado grave y la invocación de la anulabilidad está a cargo de los interesados y se requiere, generalmente, de una mayor actividad probatoria que le permita al juez dilucidar la cuestión (⁵).

Los vicios del acto administrativo, es decir, aquellos defectos que resultan en su nulidad o anulabilidad se vinculan con:

- La incompetencia, que puede generar tanto la nulidad como la anulabilidad del acto, y que puede producirse en razón del territorio, de la función (o materia), de la jerarquía (o grado) y del tiempo.
- Los vicios en la causa, dado que si existe una apreciación equivocada de los hechos, el acto es anulable, mientras que será nulo cuando el acto está fundado en derecho falso.
- Los vicios en la finalidad, ya que el acto administrativo será nulo cuando se produzca una discrepancia entre los móviles que generaron la actuación administrativa y los pretendidos por la ley.
- Los vicios en la forma, ya que el acto será nulo cuando se hubiesen violado formas esenciales.
- La falta de motivación en el acto.

⁴ El artículo 14 de la Ley N° 19.549 de Procedimiento Administrativo establece que:

“El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos:

- a) Cuando la voluntad de la Administración resultare excluida por error esencial; dolo, en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos; violencia física o moral ejercida sobre el agente; o por simulación absoluta.
- b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado”.

⁵ El artículo 15 de la Ley N° 19.549 de Procedimiento Administrativo establece que:

“Si se hubiere incurrido en una irregularidad, omisión o vicio que no llegare a impedir la existencia de alguno de sus elementos esenciales, el acto será anulable en sede judicial”.

- Los vicios en el procedimiento, es decir, el incumplimiento de las formalidades requeridas por la norma aplicable.
- Los vicios por inmoralidad del acto.

Particularmente, con respecto a la incompetencia, cabe recordar que existe un régimen normativo de asignación de competencias a los funcionarios del Fisco, fundamentalmente en materia territorial, para que éstos puedan llevar a cabo tareas de verificación y fiscalización. Para que entienda una jurisdicción distinta a aquella en la que tiene su domicilio el contribuyente, resultará necesario que la dependencia en la que el contribuyente se encuentra inscripto extienda la autorización para que la jurisdicción que no corresponde a su domicilio tenga competencia para verificar o fiscalizar. En tal sentido, cabe citar el fallo “Granja Mostacchi S.A.” (TFN, Sala D, 13/07/2010).

Derecho vigente y afectación de los principios, derechos y garantías

En primer lugar, debe entenderse que el derecho vigente comprende a toda la pirámide normativa, esto es, la Constitución Nacional, los tratados internacionales, las leyes, los decretos y las demás reglamentaciones, resoluciones o disposiciones de inferior jerarquía.

Un acto administrativo del Fisco, en el marco de una inspección, puede lesionar alguno de los siguientes principios, derechos y garantías del contribuyente.

Principios, derechos y garantías

Principio de jerarquía normativa

Está contemplado en el art. 31 de nuestra Constitución Nacional (⁶) y, respecto de los tratados internacionales, en su art. 75 inc. 22, según el cual aquellos tienen jerarquía supralegal pero infraconstitucional, con excepción de los tratados sobre derechos humanos que tienen jerarquía constitucional.

Principio de legalidad

Carranza Torres (2019, p. 26) opina que “el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por

⁶ Dicho artículo establece que: “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859”.

jueces independientes (...)". Y luego agrega (2019, p. 90) que "su base es el art. 19 de la Constitución Nacional, y su concordancia con los arts. 16, 17 y 18. Se entiende que el mismo es la columna vertebral de la actuación administrativa y por ello puede concebirse como externo al procedimiento, constituyendo simultáneamente la condición esencial de su existencia. Supone que toda la actividad de la administración debe tener un fundamento normativo, que las normas deben aplicarse en su totalidad, respetando siempre el nivel de supremacía determinado por la Constitución, y que la administración, debe obrar con igualdad jurídica de acuerdo a patrones generales, no negando a unos lo que da a otros en semejanza de condiciones".

En el mismo sentido, Díaz Sieiro (1993, p. 46) dice: "Obvio resulta aclarar que en el procedimiento administrativo, como en todos los demás ámbitos de su actuación, la sumisión del accionar de la Administración a la ley y al derecho no puede nunca dejarse de lado.

El principio de legalidad de la Administración otorga a ésta facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites y otorgándole poderes jurídicos que posibilitan su actuación. Toda acción de la Administración se presenta entonces, como el ejercicio de un poder atribuido previamente por la ley y por ella limitado y construido. Sin dicha atribución previa de potestades, la Administración, simplemente, no puede actuar".

Principio de prohibición de la arbitrariedad

En primer término, cabe señalar que las facultades de un órgano administrativo pueden estar regladas o ser discrecionales. Como señala Gordillo (2017, X12), "las facultades de un órgano administrativo están regladas cuando una norma jurídica predetermina en forma concreta una conducta determinada que el particular debe seguir, o sea cuando el orden jurídico establece de antemano qué es específicamente lo que el órgano debe hacer en un caso concreto. Las facultades del órgano serán en cambio discrecionales cuando el orden jurídico le otorgue cierta libertad para elegir entre uno y otro curso de acción, para hacer una u otra cosa, o hacerla de una u otra manera. Dicho de otro modo, la actividad administrativa debe ser eficaz en la realización del interés público, pero esa eficacia o conveniencia u oportunidad es en algunos casos contemplada por el legislador o por los reglamentos y en otros es dejada a la apreciación del órgano que dicta el acto; en ello estriba la diferencia de las facultades regladas y discrecionales de la administración".

Sobre los límites de la actividad discrecional, continúa el autor (2017, X26) explicando que: "En verdad, la total irrevisabilidad de la actividad administrativa no puede lógicamente presentarse, porque existen a su vez ciertos límites jurídicos a las facultades discrecionales de la administración y el juez,

para determinar si esos límites han sido violados o no, debe necesariamente revisar también la parte discrecional del acto. En ningún momento se puede pensar actualmente que una porción de la actividad administrativa pueda estar fuera o por encima del orden jurídico y es por ello que se enuncian una serie de principios de derecho que constituyen una valla a la discrecionalidad administrativa; estos límites a la discrecionalidad se diferencian de las facultades regladas en que constituyen por lo general limitaciones más o menos elásticas, vagas, imprecisas, necesitadas de una investigación de hecho en el caso concreto a fin de determinar su transgresión, al par que la violación de las facultades regladas es usualmente más clara, al resultar de la mera confrontación del acto con la norma legal; así, la regulación es límite concreto, los principios que frenan la discrecionalidad son límites relativos o elásticos. Los principales límites son los siguientes: la razonabilidad (es decir, la prohibición de actuar arbitraria o irrazonablemente; en otra formulación, la justicia), la desviación de poder (prohibición de actuar con una finalidad impropia), la buena fe, el *alterum non lædere*”.

Con respecto a la arbitrariedad, Cassagne (2008) enseña que:

“El concepto de ‘arbitrariedad’ (tal como lo define el Diccionario de la Real Academia) corresponde al de ‘acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o capricho’. En tal sentido, resulta evidente que la discrecionalidad no puede confundirse con la arbitrariedad (...).

En suma, el concepto de arbitrariedad es amplio y comprende lo injusto, irrazonable e ilegal, fundado en la sola voluntad del funcionario, siendo uno de los límites sustantivos de la discrecionalidad (...).

Una vez perfilado el concepto de arbitrariedad que, en el caso de la Administración, comprende toda actuación administrativa contraria a la justicia, la razón o la ley, veamos cuál es el fundamento de la regla que la prohíbe, concebida como un principio general derivado de los textos constitucionales (...).

(...) existe en el ordenamiento constitucional un conjunto de preceptos que permiten afirmar que el principio de prohibición o interdicción de la arbitrariedad administrativa posee fundamento constitucional.

Por de pronto, el principio contenido en el art. 19 de la CN contiene dos mandatos trascendentes. Mientras el primero prescribe que ‘Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados’, el segundo dispone que ‘Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe’ (...).

Al respecto, se ha sostenido que la filosofía del art. 19 CN no es otra que la de la justicia anclada en el derecho natural, habiéndose interpretado que -en su primera parte- la norma consagra la prohibición a cualquier magistrado de la República (ya sean autoridades legislativas, ejecutivas o judiciales) para dictar actos administrativos, regular conductas generales o juzgar a personas, para inmiscuirse en lo que el artículo denomina 'acciones privadas de los hombres'. Por otra parte, la Corte Suprema tiene dicho que el art. 19 de la CN establece el principio general que prohíbe perjudicar los derechos de terceros (*alterum non laedere*) y que la norma condensa un principio general aplicable a todo el derecho y no sólo al derecho privado.

A su vez, la segunda parte del art. 19 de la CN, destinada a la esfera pública de las personas (en el sentido de acciones exteriores), al prescribir que 'nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe' contiene un mandato dirigido tanto a la Administración como al juez. Va de suyo que el precepto constitucional contiene un mandato implícito ya que si nadie se encuentra obligado a hacer lo que la ley no manda (en todos los aspectos en que se concibe la arbitrariedad) es porque los funcionarios (en su caso) de la Administración tienen prohibido dictar órdenes o emitir actos administrativos contrarios a las leyes positivas, a la razón o a la justicia. Este principio constitucional implícito (la prohibición de arbitrariedad), no suficientemente destacado, en nuestro derecho, es, indudablemente, una pieza fundamental de la protección de las libertades y demás derechos que consagra la Constitución (el que también se extiende a la arbitrariedad judicial) (...).

Fuera de sus contornos conceptuales, la prohibición de arbitrariedad de la Administración constituye un principio general del derecho administrativo que es algo así como el punto central que debe abordar la teoría de la discrecionalidad a cuyo alrededor gira, en gran medida, la problemática que se plantea en lo que concierne al alcance del control judicial.

Esa interdicción, cuyo fundamento se apoya, principalmente, en los artículos 18, 19 y 28 de la CN, tiene su punto de partida en el principio contenido en el artículo 19 de la misma, por el cual la Administración está sometida a la ley y al derecho (la Administración no puede mandar fuera de esos límites de sujeción).

El principio de legalidad que la norma menta con el término 'ley' no se circunscribe sólo a la ley formal y material (ni a la potestad reglamentaria alcanzada por el principio de la derogación singular). Alude también al derecho, es decir, a los principios de justicia material (principio de legitimidad, según pensamos, o principio de juridicidad, en su versión antipositivista, según piensan otros).

La principal consecuencia que deriva de todo ello es la de que los juicios técnicos o de oportunidad son susceptibles del control judicial de la arbitrariedad, no siendo necesario que ésta

aparezca en forma manifiesta habida cuenta que la gravedad del vicio no se purga por el hecho de que éste no surja en forma patente del propio acto y se requiera la producción de prueba para verificarlo. Ni la técnica ni la oportunidad pueden ser fundamentos suficientes para impedir la fiscalización plena por los jueces quienes, de otro modo, no cumplirían con la misión de juzgar a la Administración que le atribuye la Constitución. Lo jurídico no radica tanto en la técnica ni en el criterio de oportunidad en si mismo sino en el modo de aplicación o en la manera en que la Administración elige las opciones compatibles con el interés público. Esas decisiones que adopta la Administración, al ejercer la actividad discrecional, deberán ser siempre razonables y no fundadas en el capricho del funcionario de turno, en otras palabras, han de resistir el 'test de razonabilidad' que entendemos incluye el análisis de la racionalidad.

En suma, la prohibición de arbitrariedad configura un límite para el ejercicio de la potestad discrecional, que implica una garantía para el administrado y constituye, al propio tiempo, una pauta del control que ejercen los jueces para proteger los derechos e intereses de las personas con la mira puesta, fundamentalmente, en la defensa de sus libertades y someter a la Administración al derecho. Por ese motivo, la revisión judicial ha de ser amplia y comprender tanto el análisis de las entrañas de los hechos como las cuestiones jurídicas o de derecho”.

Por lo tanto, si bien la ley le otorga al Fisco facultades de verificación y fiscalización, y el organismo goza de cierta discrecionalidad en su aplicación, de ningún modo puede producirse un accionar arbitrario y que no respete parámetros de razonabilidad y proporcionalidad.

Principio de razonabilidad

La razonabilidad constituye un freno a la discrecionalidad administrativa. Fundamentada principalmente en los artículos 28, 33 y 99 inc. 2° de la Constitución Nacional, impone que los actos del Estado frente a los particulares no se traduzcan en acciones excesivas o desmesuradas con respecto al objetivo que persiguen, debiendo existir una razonable proporcionalidad en ellos, y estando limitada la potestad estatal reglamentadora.

Es decir, debe haber proporcionalidad, lo cual requiere que las medidas que el acto involucre deban ser proporcionalmente adecuadas a su finalidad, que exista una relación ponderada entre los medios empleados y el fin perseguido, de modo que no se produzca un sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, ni arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos. De ello se colige, por ejemplo, que los gravámenes deben guardar proporción con las manifestaciones de capacidad contributiva de los contribuyentes.

Vinculado con ello, también puede decirse que las facultades de verificación y fiscalización del Fisco encontrarán un límite en el llamado principio de interdicción de la excesividad (así denominado por la doctrina alemana), por cuanto el mismo importa la prohibición de efectuar a los administrados requerimientos de información discrecionales que puedan ser considerados excesivos o desmesurados. Este principio se vincula, generalmente, con otros dos: el de necesidad (por el cual, ante la existencia de distintos medios posibles, debe optarse por el menos gravoso para el administrado) y el de proporcionalidad (por el cual el requerimiento debe ser acorde al fin que pretende alcanzarse).

Principio de buena fe

Este principio implica que la buena fe debe guiar los actos del poder público, pues la relación del Estado con los administrados debe estar presidida por la ética.

Gordillo (2017, X30), incluye a la buena fe dentro de una serie de principios de derecho que constituyen una valla a la discrecionalidad administrativa. Al respecto, señala que: “(...) Igual cosa sucederá si el órgano que se desempeña en el ejercicio de una potestad pública usa ésta de mala fe, utilizando artilugios o artimañas —por acción u omisión, incluso el silencio— para llevar a engaño o error a un particular; tal tipo de conducta es por cierto incompatible con lo que debe ser el ejercicio de la función administrativa y es ilegítima aunque la facultad que en el caso se ejerciera fuera discrecional; en alguno de los fallos se lo vincula con la doctrina de los actos propios y la prohibición de autocontradicción.

Esto da renovada importancia no solamente a la actividad material y los actos administrativos dictados como precedentes, sino también a la doctrina jurídica de la administración a través de los dictámenes de la Procuración del Tesoro de la Nación. Es un principio general del derecho, aplicable al ámbito privado y al público, por lo que podemos aquí remitirnos a lo ya escrito en derecho privado”.

Nuestra Corte Suprema de Justicia ya tiene dicho en el fallo “Cía. Azucarera Tucumana, S.A. c/ Estado Nacional Nacional” (Fallos 312:1725), de fecha 21/09/1989, que: “Una de las derivaciones del principio cardinal de la buena fe es la que puede formularse como el derecho de todo ciudadano a la veracidad ajena y al comportamiento leal y coherente de los otros, sean éstos los particulares o el propio Estado.”

Asimismo, en la causa “Ángel Russo Combustibles S.R.L. s/ recurso de apelación” (14/10/2011), el TFN entendió que la resolución del Fisco era violatoria del principio de buena fe dado que había otorgado una vista y emite el acto mientras estaban suspendidos los plazos, por lo cual declaró la nulidad del acto administrativo.

Recordando las palabras de Vicente Oscar Díaz (2013, p. 1): “la experiencia argentina, en forma lamentablemente constante, muestra que el proceder de una inspección tributaria, en cualquier nivel de gobierno, so pretexto de prioridad recaudatoria, arrasa con los principios garantistas a favor de los inspeccionados y abandona el principio de la buena fe que debe guiar los actos del poder público”.

Derecho a la intimidad o privacidad

Este derecho no sólo se refiere a la inviolabilidad del domicilio, pues el artículo 18 de la Constitución Nacional dispone que “el domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá proceder a su allanamiento y ocupación”. Asimismo, el artículo 19 establece que “las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

En el marco del derecho a la intimidad, merece destacarse particularmente el instituto del secreto fiscal, al cual nos referiremos en el siguiente punto.

Asimismo, como veremos en la última sección de este trabajo (“Análisis del proceso de inspección”), donde abordamos con mayor detalle las principales facultades de verificación y fiscalización del Fisco, el derecho a la intimidad puede verse menoscabado en distintas instancias de un proceso de fiscalización, como ser, por caso, en el marco de un allanamiento, o cuando el Fisco recurre a la figura del agente fiscal encubierto.

Mayor aún sería la vulneración de este derecho ante facultades que le permitan al Fisco solicitar información referida a la vida personal de un contribuyente. En tal sentido, en el fallo recaído en autos “Priu, Norberto” (TFN, Sala D, 25/3/2008), el Dr. Brodsky criticó la exigencia de los comprobantes respaldatorios respecto del monto consumido manifestado en la declaración jurada porque tal actitud significa incursionar en la intimidad de las personas y las garantías individuales, receptadas en los artículos 17, 18 y 19 de nuestra Constitución Nacional. El vocal completa su análisis sosteniendo que: “(...) Por tratarse de erogaciones que no inciden en la liquidación del tributo (...), la exigencia de exhibir documentación respaldatoria de las mismas carece de razonabilidad, por no hallarse vinculada con la materia gravada, único supuesto en que el Fisco podría forzar la presentación de comprobantes o de imponer el empleo de alguna forma de registración (...)”.

Secreto Fiscal

El instituto del secreto fiscal también constituye una garantía para el contribuyente, pues lo que pretende la norma es, precisamente, preservar su intimidad económica, su derecho a la privacidad, y encuentra fundamento en el artículo 19 de la nuestra Constitución Nacional.

Siendo un derecho fundamental que se proyecta también sobre el ámbito tributario, y en relación a la información recabada por el Fisco en los procesos de verificación y fiscalización, el artículo 101 de la Ley N° 11.683 establece que las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la AFIP, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignent aquellas informaciones, son secretos. En tal sentido, dispone que:

- a) Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la AFIP, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.
- b) Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.
- c) Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.
- d) No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La AFIP queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

Pero el secreto fiscal no regirá:

- a) Para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos.

- b) Para los Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Para personas o empresas o entidades a quienes la AFIP encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines. Pero para aquellos regirán las disposiciones relativas al secreto fiscal, y en el supuesto que las personas o entes referidos precedentemente o terceros divulguen, reproduzcan o utilicen la información suministrada u obtenida con motivo o en ocasión de la tarea encomendada por el Organismo, serán pasibles de la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal.
- d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior (⁷), a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:
 - 1. Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;
 - 2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos.
- e) Para la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en el Título IV de la Ley N° 11.683.
- f) Respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público.

⁷ La posible afectación de los derechos y garantías de los contribuyentes en el marco de los acuerdos de cooperación no constituyen una cuestión menor. En efecto, como bien manifiesta Porporatto (2020, p.1-4): “Un tema no menor es el derecho que le asiste al contribuyente que la información intercambiada sea utilizada para el fin solicitado -que responde al marco legal vigente- y que se den las garantías de confidencialidad y manejo seguro para evitar posibles fugas.

Cabe alertar sobre la posibilidad de realizarse el EOI sin cumplir todos los requisitos que garanticen un correcto uso de esta herramienta, incluido el deber de secreto tributario, ello afectaría derechos y garantías considerados fundamentales, como la propiedad, el secreto empresarial, la confidencialidad de la información, la seguridad jurídica y la legalidad”.

- g) Para la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la prevención y fiscalización del fraude en el otorgamiento de prestaciones o subsidios que ese organismo otorgue o controle y para definir el derecho al acceso a una prestación o subsidio por parte de un beneficiario.

Asimismo:

- La Dirección General Impositiva dependiente de la AFIP estará obligada a suministrar, o a requerir si careciera de la misma, la información financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la Dirección General de Aduanas dependiente de la AFIP, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la Ley N° 21.526 y en los artículos 8, 46 y 48 de la Ley N° 17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes.
- La información amparada por el secreto fiscal contenido en el artículo 101 de la Ley N° 11.683 se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública en los términos de la Ley N° 27.275 y de las leyes que la modifiquen, sustituyan o reemplacen.
- La AFIP arbitrará los medios para que los contribuyentes y responsables, a través de la plataforma del organismo y utilizando su clave fiscal, compartan con terceros sus declaraciones juradas determinativas y documentación propia, presentadas por ellos mediante ese medio. El organismo recaudador no será responsable en modo alguno por las consecuencias que la transmisión de esa información pudiera ocasionar ni asegurará en ningún caso su veracidad.

La disposición 98/2009 (modificada por la RG 4242/2018 y la Disposición 124/2018) de la AFIP estableció pautas de aplicación obligatoria en materia de secreto fiscal con relación al tratamiento de las solicitudes de información que se reciban o tramiten en el organismo.

Por otra parte, aquellos funcionarios públicos que divulguen indebidamente información amparada por el secreto fiscal quedarán sujetos a la pena prevista en el artículo 157 del Código Penal.

El principio de no autoincriminación como límite al deber de colaboración del contribuyente

El artículo 18 de la Constitución Nacional dispone expresamente que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo y, en consecuencia, la inobservancia de dicho precepto resultará en la nulidad del acto generador de la autoincriminación.

En ese contexto, y dado el deber de colaboración de los contribuyentes, adquiere especial relevancia el grado de armonización existente entre la garantía constitucional y las facultades del Fisco, es decir, en qué medida podría el Fisco utilizar los elementos recabados en una inspección como andamiaje para una posterior denuncia penal al administrado. Dicho de otro modo: los deberes de colaboración que tiene el contribuyente para con el Fisco se encuentran en tensión con el derecho a no autoincriminarse.

En primer término, cabe mencionar que, como señala Manonellas (2014, p. 1):

“No se puede forzar el aporte de datos o documentos del contribuyente mediante la amenaza de una sanción. El contribuyente tiene plena libertad en su decisión.

La autoridad fiscal no puede formular pedidos de ‘explicaciones’ a los contribuyentes tendientes a obtener la confesión del imputado, y mucho menos lo podrá hacer cuando existe una causa penal contra ese contribuyente.

Ahora bien, los deberes de colaboración exigidos para determinar y cuantificar la carga tributaria, no pueden incumplirse con fundamento en el derecho a no declarar contra sí mismo.

(...)

La Corte ha dicho en reiteradas oportunidades que "...el art. 18 (C.N) no prohíbe la revisión de documentos de las empresas sujetas a fiscalización administrativa, cuando un precepto legal otorgue en forma categórica tales facultades... [CSJN 171:348]

(...)

La mera iniciación de una fiscalización, no puede considerarse como una medida que implique la imputación de un ilícito fiscal, ya que no existe elemento alguno que permita inferir ab-initio que se pensara en evasión (...).”

Reussi (2016, p. 2), por su parte, agrega que:

“El Organismo de Recaudación (AFIP) puede, durante el ejercicio de las tareas de inspección y de verificación previstas en la ley 11683, solicitar del contribuyente todo tipo de documentación o asentar sus manifestaciones verbales, relativas al tributo y período en cuestión. Pero ello podrá hacerlo siempre y cuando no se posea la más mínima sospecha sobre la posible comisión de un delito por parte del dador de la información (verbal o escrita).

Esta ‘sospecha’ puede configurarse antes, durante o después del acto de determinación de oficio. Pero a partir de la sospecha detectada –que habrá que identificarla con precisión–, la AFIP debe cesar de inmediato todo intercambio comunicativo o informativo con el contribuyente sospechado. El

organismo público dispone frente a este tipo de supuestos de otras herramientas aptas para lograr, en su reemplazo, el mismo cometido pero sin afectación de la garantía aludida (...)."

Y Sequeira (2010, p. 4) sostiene que:

"Los inspectores, frente a una razonable sospecha acerca de la comisión de algún delito, deben dar intervención al juez penal, para que de allí en adelante sea éste quien ordene el procedimiento de investigación. Por lo menos debe advertirse al contribuyente que tiene derecho a no declarar contra si mismo. No se pueden emplear en el proceso penal las declaraciones del contribuyente obtenidas coercitivamente en un procedimiento de inspección administrativo. Recordemos el dictamen del procurador fiscal en lo penal económico en la causa 'Hightech Cosmetical Corp s/infracción Art. 8 ley 24.769' (10/8/1999) que propicia la nulidad del proceso penal en razón que el inspector de la AFIP realizó un requerimiento de tipo incriminatorio, lo cual equivale a compeler al contribuyente a declarar contra si mismo.

También la doctrina de 'Papazian, Mario Tomás s/ley 11.683', JPE No 6, 19/3/1999 y el propio dictamen (DAL) 9/2003 del 7/1/2003 que enseña: un requerimiento efectuado a un contribuyente no es la vía idónea para incorporar información que pueda servir como prueba en un expediente judicial".

Regla de exclusión probatoria y teoría del fruto del árbol venenoso

La obtención de documentación del contribuyente, en el marco del ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización del Fisco, no impediría su posterior utilización en el ámbito penal en la medida de que dichas facultades no hayan sido ejercidas con el objetivo de recolectar elementos probatorios necesarios para la instrucción penal sino para constatar si el contribuyente cumplía o no con sus obligaciones tributarias. Hay diversos antecedentes jurisprudenciales en ese sentido, como ser: "Aguilar, José" (CNPE, Sala B, 02/02/2006), "Martinelli, Guillermo Jesús" (TFN, Sala D, 14/11/2007), "Cooperativa de Trabajo Inducoop Ltda." (CNPE, Sala A, 05/12/1996) y "Alba Compañía de Seguros S.A." (CNPE, Sala A, 15/11/1994).

Lo señalado precedentemente obedece a la aplicación, también en el ámbito del derecho procesal tributario, de la llamada "Teoría del fruto del árbol venenoso" (la cual postula que resultarán ilegítimos aquellos actos procesales o elementos probatorios que se deriven u obtengan a partir de un procedimiento o acto ilegítimo)⁸. Así lo ha entendido la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en

⁸ Mediante su Dictamen (DAL) 61/1996, el órgano recaudador considera que no resulta posible utilizar elementos que hubiesen sido secuestrados en un procedimiento declarado nulo, toda vez que los mismos seguirían la suerte ilegítima del acto declarado como tal.

autos “Mar Yi S.A.” (02/09/2010) al sostener que: “Se declara la nulidad de las resoluciones que determinaron la obligación de la actora frente a los impuestos a las ganancias y al valor agregado. En efecto, no existen dudas que ha sido sobre la base de la documentación incautada en el allanamiento nulificado en la justicia, que el Fisco orientó su labor fiscalizadora y pudo arribar a las determinaciones de oficio. En ese sentido, y por aplicación de la teoría del árbol del fruto del árbol venenoso, es que corresponde declarar la mentada nulidad de dichos actos”. Sin embargo, cabe aclarar que esta teoría no resulta de aplicación automática, puesto que, en línea con la aplicación de la llamada “regla de la exclusión”, la nulidad no se extendería a otras pruebas que no se deriven directamente del acto irregular y que pudieron obtenerse de otras fuentes válidas. Tal ha sido la postura de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en autos “Avícola Humboldt S.A.” (15/12/2000).

Principio de la seguridad jurídica

Linares Quintana, citado por Bello (2015, p. 270), sostiene que “la seguridad jurídica es la situación en la que se encuentran las personas cuando sus derechos y obligaciones, sus facultades e interdicciones de carácter legal están claramente determinadas por leyes precisas y correctamente aplicadas por las autoridades públicas, de manera que cada uno pueda antes de obrar, prever cuáles serán las consecuencias de su conducta, libre de temor a la arbitrariedad”. Es decir, implica certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad. Por su parte, Ataliba, citado por Carranza Torres (2019, p. 42), entiende como sus principales consecuencias:

- “a) La supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal.
- b) La certeza del Derecho.
- c) El consentimiento en la formación de la ley.
- d) La representatividad de los gobernantes.
- e) La existencia de un ‘debido proceso legal’ en caso de disputas.
- f) La previsibilidad del Derecho y de las consecuencias jurídicas que se derivan del obrar de los particulares.
- g) La protección de la confianza de los administrados.
- h) La interdicción de la arbitrariedad de parte de la administración”.

La importancia de la seguridad jurídica en la materia que nos ocupa es indudable, tal lo manifestado en el fallo “Vollenweider, Roberto L. c/ AFIP-DGI” que hemos citado en la introducción, al cual nos remitimos.

El accionar del Fisco puede vulnerarla de distintos modos. El mero hecho de que la duración máxima de las inspecciones no se encuentre adecuadamente delimitada en la norma de procedimiento fiscal, y que éstas puedan extenderse excesivamente en el tiempo, constituye un cabal ejemplo de ello. También podría verse afectada la seguridad jurídica, como comenta Soler, cuando el Fisco pretenda la reapertura de una inspección ya cerrada, sobre lo cual nos explayaremos en la última sección de este trabajo (“Análisis del proceso de inspección”), a la cual nos remitimos.

Principio de la tutela judicial efectiva

Con relación a la tutela judicial efectiva, el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) dispone que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. Asimismo, el artículo 25 de la misma Convención establece que “toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales”. Es decir, como señala Carranza Torres (2019, p. 43), “la tutela judicial en sentido estricto y en materia tributaria, importa eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia e, incluso, otorgar un ‘plus’ de protección judicial para que ésta se torne ‘real y efectiva’, intensificando el control de la acción administrativa y protegiendo al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes”.

Con respecto a los procedimientos administrativos en general, el Poder Judicial puede revisar el ejercicio de las facultades regladas y también si se han transgredido o no los límites a las facultades discrecionales, salvo que haya una norma legal que lo excluya.

En el marco de los procesos de verificación y fiscalización, la Ley N° 19.549 prevé distintas instancias vinculadas con la tutela judicial, principalmente contenidas en su Título IV referido a la impugnación judicial de los actos administrativos. En la siguiente sección de este trabajo nos referiremos esta cuestión, así como al amparo (Art. 43 CN y Ley N° 16.986) y a la acción de habeas data (Art. 43 CN).

Derecho al debido proceso adjetivo

El principio del debido proceso adjetivo está relacionado principalmente con el derecho de defensa previsto en el artículo 18 de la Constitución Nacional y también tratado en convenciones internacionales que contemplan la preservación jurisdiccional (como la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos).

En lo concerniente a la materia que nos ocupa, cabe resaltar que ha tenido acogida en el art. 1 de la Ley N° 19.549, el cual incluye: el derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a una decisión fundada.

Por lo tanto, este principio no resulta aplicable solamente en el ámbito penal, pues su alcance se extiende a todo tipo de procesos (incluyendo a las fiscalizaciones). Se traduce en un conjunto de normas que regulan los derechos y garantías de los administrados, así como los deberes, atribuciones y límites del Estado, permitiendo garantizar un tanto un procedimiento administrativo como una decisión judicial justos y conforme a derecho. En consecuencia, tienen vinculación con el debido proceso los siguientes derechos:

Derecho a ser oído

El artículo 1 de la Ley N° 19.549 establece el “derecho a ser oído”, es decir, el derecho que tienen los administrados de “exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieren a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente”. Asimismo, el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) dispone que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Derecho a ofrecer y producir prueba

Este derecho le permite al individuo ofrecer la prueba (es decir, aportar la prueba documental e invocar la restante prueba de la que pretenda valerse) y producir la prueba (es decir, efectivizar la prueba ofrecida, de modo que la misma se incorpore al expediente). En ese orden de ideas, el artículo 1 de la Ley N° 19.549 establece el derecho de los administrados de ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la administración fije en cada caso, atendiendo a la

complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio.

Derecho a obtener una decisión fundada

Las resoluciones (sean judiciales o administrativas), y particularmente un acto que decida un procedimiento administrativo, deben encontrarse debidamente fundados o motivados y deben ser una derivación lógica de lo argumentado por los intervinientes y de aquellas cuestiones planteadas en el proceso o procedimiento y que sean conducentes para resolverlo. En efecto, el artículo 1 de la Ley N° 19.549 establece el derecho a una decisión fundada, es decir, el derecho de los administrados a que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso. Por lo tanto, si una resolución no se funda en las disposiciones legales correspondientes, resultará nula, y por falta de fundamentación, resultará arbitraria.

Derecho a defensa

Este derecho implica que todo individuo tiene el derecho a defenderse de las pretensiones o acusaciones del contrario en cualquier proceso (no únicamente en los de naturaleza penal) donde se encuentre involucrado, incluyendo los procedimientos tributarios. En efecto, el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional establece que es inviolable la defensa en juicio y tratados internacionales (como la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos) hacen también referencia a este derecho. El artículo 1 de la Ley N° 19.549 establece el derecho de los administrados de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieren a sus derechos subjetivos o intereses legítimos.

La jurisprudencia ha entendido que, en el marco de un procedimiento administrativo, la garantía del debido proceso resulta agraviada y procede la nulidad cuando el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión y no exista la posibilidad de subsanación en una etapa jurisdiccional ulterior. Al respecto, merece destacarse lo señalado por nuestra Corte Suprema en el fallo “Roffe de Ballve Amalia c/ Gobierno Nacional” (63:539): “(...) que en la medida que se reconozcan facultades jurisdiccionales a organismos de la administración pública, ellos no están menos obligados que los Tribunales de Justicia a

respetar la garantía fundamental de la defensa, que dicha función obliga a la imparcialidad y esta última exige la necesaria vigencia de la garantía de la defensa en todas las etapas del procedimiento administrativo”⁹).

Derecho a contar con un defensor

El derecho a contar con un defensor deriva del derecho de defensa anteriormente mencionado, pues la defensa técnica, como instituto procesal, requiere de conocimientos del derecho y, específicamente en la materia que nos ocupa, de las reglamentaciones tributarias aplicables. El artículo 1 de la Ley N° 19.549 establece el derecho de los administrados de hacerse patrocinar y representar profesionalmente.

Derecho a contar con un intérprete

Este derecho, receptado por el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, permite la intervención de un traductor ante una dificultad idiomática para la comprensión de los dichos cuando el individuo no comprende o no habla el idioma empleado por el tribunal u organismo interviniente.

Derecho a interpellar a los testigos

De acuerdo con este derecho, las partes de un proceso tienen la posibilidad de interrogar a los testigos, sean éstos de cargo o de descargo. En la materia que nos ocupa, la Ley N° 11.683 le otorga al Fisco la facultad de tomar declaración a terceros (lo cual deberá constar en actas) y, siendo ello un acto sujeto a contralor, le cabe al contribuyente la posibilidad de estar presente y efectuar las preguntas que estime pertinentes.

Derecho a la brevedad y a la sencillez del proceso

En virtud del artículo 1 de la Ley N° 19.549 se requiere que haya “celeridad, economía, sencillez y eficacia en los trámites”. Los procesos deberían ser breves y sencillos, tanto por sus efectos sobre la seguridad jurídica como por sus repercusiones sobre el bienestar psíquico, económico y social de los administrados. Asimismo, en términos prácticos, cuando un proceso se aleja temporalmente de los acontecimientos, puede verse comprometida la obtención y eficacia de la prueba.

En la última sección de este trabajo (“Análisis del proceso de inspección”), a la cual nos remitimos, nos explayaremos con respecto a la duración de las inspecciones.

⁹ Fallo citado por Destuniano (2012, p. 121)

Derecho a recusar

En relación al derecho a recusar, el artículo 6 de la Ley N° 19.549 establece que los funcionarios y empleados pueden ser recusados por las causales y en las oportunidades previstas en los artículos 17 y 18 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Por otra parte, dispone que la excusación de los funcionarios y empleados se regirá por el artículo 30 de dicho Código.

En la última sección de este trabajo (“Análisis del proceso de inspección”), a la cual nos remitimos, nos referiremos a la importancia de las órdenes de intervención para permitir al contribuyente recusar a los funcionarios actuantes, en caso de darse los supuestos previstos en la normativa citada precedentemente.

Derecho de petición

El artículo 14 de nuestra Constitución Nacional establece el derecho de todos los habitantes de la Nación a peticionar ante las autoridades. Este derecho y la posibilidad de obtener una oportuna respuesta se encuentran regulados por el procedimiento administrativo consagrado legalmente. Asimismo, cabe resaltar el derecho que tiene un individuo de presentarse ante una autoridad competente para hacer conocer la afectación o agravio a sus derechos o garantías y peticionar que se tomen las medidas correspondientes para su resguardo o reparación. Por otra parte, y vinculado con esto, el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) establece que “toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales”. Resulta de suma trascendencia en la materia que nos ocupa, dados los excesos en que pueden incurrir los funcionarios del Fisco en el curso de una inspección.

Derecho a conocer el motivo y causa de los actos del Fisco

Es el derecho que tiene un individuo de conocer detalladamente el motivo y la causa de cualquier hecho que se le atribuya o de cualquier acción de la que fuere objeto por parte del Fisco, y que se torna imprescindible para el ejercicio de su derecho de defensa, pues mal podrá defenderse si no conoce cuál es el motivo de la acción de la otra parte. Cabe señalar que, en la materia que nos ocupa, la notificación de una inspección por parte del Fisco (F. 8000) se refiere al objeto de la fiscalización (no así

a su causa, pues no transmite en forma detallada la motivación del organismo para fiscalizar al contribuyente).

Otros principios generales del procedimiento administrativo

Entendemos pertinente señalar en este apartado que, en el marco de una fiscalización, también deben ser considerados los siguientes principios generales que rigen el procedimiento administrativo:

Principio contradictorio

“La existencia de este principio implica la necesidad de que en el procedimiento administrativo se confronten los criterios que sustentan la Administración y los administrados. Ello implica la necesidad de que se hagan valer en el procedimiento ‘los distintos intereses en juego y de que esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar decisión definitiva” (Díaz Sieiro, 1993, p. 43).

Principio de la verdad material

“Al contrario de lo que sucede en el proceso judicial, donde el juez está constreñido en su función jurisdiccional a las afirmaciones y pruebas aportadas por las partes, siendo ellas el único fundamento de la sentencia, en el procedimiento administrativo ‘el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva y material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado’. Este principio ha tenido expresa acogida en la LPA en cuanto establece que la Administración, en el procedimiento administrativo, debe ‘requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y la verdad jurídica objetiva” (Díaz Sieiro, 1993, p. 44).

Principio de oficialidad

Se vincula con el artículo 1, inciso a), de la Ley N° 19.549 que dispone que le corresponde a la Administración “la Impulsión e instrucción de oficio, sin perjuicio de la participación de los interesados en las actuaciones”. Asimismo, el artículo 3° del decreto reglamentario de la Ley N° 19.549 establece que: “El trámite administrativo podrá iniciarse de oficio o a petición de cualquier persona humana o jurídica, pública o privada, que invoque un derecho subjetivo o un interés legítimo; éstas serán consideradas parte interesada en el procedimiento administrativo. También tendrán ese carácter aquellos a quienes el acto a dictarse pudiera afectar en sus derechos subjetivos o intereses legítimos y

que se hubieren presentado en las actuaciones a pedido del interesado originario, espontáneamente, o por citación del organismo interviniente cuando éste advierta su existencia durante la sustanciación del expediente”.

Principio de informalismo

En el artículo 1, inciso c), de la Ley N° 19.549 se dispone la “excusación de la inobservancia por los interesados de exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente”. Al respecto, menciona Díaz Sieiro (1993, p. 44-45) que: “El procedimiento administrativo constituye un conjunto de actos y actuaciones estrechamente vinculadas entre sí, con el objeto de obtener un resultado concreto que, generalmente, consiste en el dictado de un acto administrativo. El principio de informalismo tiende a que el administrado pueda realizar aquellos actos que a él corresponde efectuar en el procedimiento o que tenga derecho a hacer en el mismo, sin que inconvenientes de índole formal obsten la eficacia de dichos actos y la posibilidad de que el particular pueda ejercer en plenitud todos los derechos que a él le asisten en el procedimiento hasta arribar a la decisión del mismo mediante el dictado de un acto administrativo por parte de la Administración”.

Carranza Torres (2019, p. 96) sostiene que: “frente al proceso judicial, el procedimiento administrativo puede caracterizarse por su sencillez, lo que le permite prescindir de ritualidades innecesarias, en aras de la celeridad, economía y ausencia de entorpecimientos. Pero ello no deriva en un desconocimiento de los derechos del interesado, ya que la Administración debe cumplir con los requisitos esenciales (...)”.

El principio del informalismo a favor del administrado tiene otro límite, que está configurado por el carácter escrito de las actuaciones (...). Entienden Abadal y Madou, respecto de la escrituralidad del proceso se debería asumir, en el proceso de fiscalización, un carácter más marcado que el que se exhibe al presente; en efecto, la experiencia demuestra que los funcionarios fiscalizadores tienen una tendencia a consignar en dicho proceso un mínimo de datos, diligencias, etc., que no siempre reflejan la cantidad y calidad del trabajo realizado, como también agregar piezas probatorias suficientes que permitan sostener con éxito la determinación de oficio, en la ulterior etapa de apelación judicial (...)”.

Principio de eficacia

Este principio se integra con el principio de celeridad, economía y de sencillez del proceso (que hemos descrito anteriormente). Pero, como comenta Díaz Sieiro (1993, p. 45): “El principio de eficacia tiene implicancias distintas: por un lado, la Administración sólo puede ser eficaz cuando con su accionar

dentro del procedimiento administrativo satisfaga su fin, el interés general; por otro lado, la mera realización de los actos y actividades que tienden a la consecución del interés general no es de por sí suficiente para sostener la eficacia del actuar de la administración, lo que sólo podrá afirmarse cuando además de conseguir la tutela del interés general, la misma ha sido lograda en forma rápida, sencilla y con el debido respeto a los derechos y garantías del administrado”.

Principio de gratuidad

“El principio de gratuidad presenta una estrecha relación con el derecho de los administrados a gozar de un procedimiento que les garantice el derecho a ser oídos, a ofrecer y producir pruebas, y a obtener una decisión fundada, sobre cuestiones atinentes a sus derechos e intereses legítimos; derecho que no puede verse vulnerado o condicionado por la falta de medios de los administrados para acceder al procedimiento administrativo.

Señala Cassagne que es evidente la existencia de un interés público en que los administrados puedan acceder libremente al procedimiento administrativo, ya que si bien es a la Administración a quien compete el deber de tutelar los intereses de la comunidad en general, los de las entidades menores y los derechos individuales, nadie se encuentra en mejor posición que el administrado para señalar a la Administración sus deberes y obligaciones, y por ello no puede restringirse el acceso al procedimiento administrativo a los particulares por razones económicas.

Dos de las implicancias más importantes que cabe derivar de este principio son la inexistencia de condena en costas en el procedimiento administrativo y la ausencia de su arancelamiento, lo que no obsta que pueda requerirse al administrado el pago de ciertos servicios prestados por la Administración, o por los particulares, dentro de dicho procedimiento” (Díaz Sieiro, 1993, p. 46).

Finalmente, para concluir esta sección referida a los derechos y garantías, también estimamos pertinente comentar que la AFIP, en su sitio web, enuncia específicamente los siguientes derechos de los administrados ante una fiscalización:

- A corroborar la identidad de los inspectores.
- A constatar que la inspección se haya iniciado adecuadamente.
- A que la documentación sea revisada en presencia del administrado, o ante un tercero designado ⁽¹⁰⁾.
- A que el proceso de inspección quede documentado.

¹⁰ Los libros, registros y comprobantes deben conservarse por 5 años después de operada la prescripción y por 10 años para contribuyentes no inscriptos. Los soportes magnéticos deben mantenerse en operatividad durante 2 años.

- A conocer el estado de la inspección y comunicar sus observaciones al respecto.
- A conocer el resultado de la inspección.
- A efectuar las presentaciones que considere que hacen a su derecho.

Asimismo, aclara que, entre las obligaciones de los inspectores se encuentran:

- Exhibir la credencial que lo acredite como tal, junto con su documento de identidad, y permitir al inspeccionado que consulte los datos que considere necesarios.
- Notificar el inicio de la inspección, mediante la entrega del formulario F. 8000, suscripto por los inspectores actuantes y el supervisor encargado, donde se precisará su alcance, en cuanto a los tributos y períodos a fiscalizar.
- Dejar constancia en actas labradas al efecto de todas las actuaciones llevadas a cabo en el desarrollo del proceso de inspección, desde el inicio de la misma hasta su finalización.
- Efectuar la registración de todas las novedades referidas a la inspección en los sistemas disponibles a tal efecto.
- Informar por escrito al contribuyente la finalización de la inspección a través del formulario F.8900, salvo que el responsable no conforme el ajuste pretendido por el fisco. En ese caso, se le informará que la fiscalización ha concluido, pero que a las actuaciones se le imprimirá el trámite de determinación de oficio previsto por la Ley N° 11.683.

Por último, el Fisco también agrega que: “Según la Ley N°25.164/1999, Anexo I, Capítulo V, los inspectores no pueden:

- Valerse de facultades inherentes a sus funciones para fines ajenos a las mismas.
- Aceptar beneficios u obtener ventajas de cualquier índole con motivo o en ocasión del desempeño de sus funciones.
- Patrocinar trámites o gestiones administrativas referentes a asuntos de terceros que se vinculen con sus funciones.
- Mantener vinculaciones que le signifiquen beneficios u obligaciones con entidades directamente fiscalizadas por la AFIP.
- Desarrollar toda acción u omisión que suponga discriminación por razón de raza, religión, nacionalidad, opinión, sexo o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

PRINCIPALES ACCIONES O REMEDIOS PROCESALES FRENTE A EXCESOS DEL FISCO EN EL TRANCURSO DE UNA INSPECCIÓN

Las principales acciones que podría encarar el contribuyente frente a excesos del Fisco en el transcurso de una inspección son las siguientes:

Impugnación judicial del acto administrativo

Con relación a la impugnación judicial de actos administrativos, los artículos 23 a 25 de la Ley N° 19.549 establecen que:

“Podrá ser impugnado por vía judicial un acto de alcance particular:

a) cuando revista calidad de definitivo y se hubieren agotado a su respecto las instancias administrativas.

b) cuando pese a no decidir sobre el fondo de la cuestión, impida totalmente la tramitación del reclamo interpuesto.

c) cuando se diere el caso de silencio o de ambigüedad a que se alude en el artículo 10 ⁽¹¹⁾.

d) cuando la Administración violare lo dispuesto en el artículo 9 ⁽¹²⁾.

El acto de alcance general será impugnabile por vía judicial:

a) cuando un interesado a quien el acto afecte o pueda afectar en forma cierta e inminente en sus derechos subjetivos, haya formulado reclamo ante la autoridad que lo dictó y el resultado fuere adverso o se diere alguno de los supuestos previstos en el artículo 10.

¹¹ El artículo 10 de la Ley N° 19.549 de Procedimiento Administrativo establece que:

“El silencio o la ambigüedad de la Administración frente a pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa. Sólo mediando disposición expresa podrá acordarse al silencio sentido positivo. Si las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de SESENTA días. Vencido el plazo que corresponda, el interesado requerirá pronto despacho y si transcurrieren otros TREINTA días sin producirse dicha resolución, se considerará que hay silencio de la Administración”.

¹² El artículo 9 de la Ley N° 19.549 de Procedimiento Administrativo establece que:

“La Administración se abstendrá:

a) De comportamientos materiales que importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantía constitucionales;

b) De poner en ejecución un acto estando pendiente algún recurso administrativo de los que en virtud de norma expresa impliquen la suspensión de los efectos ejecutorios de aquél, o que, habiéndose resuelto, no hubiere sido notificado”.

b) cuando la autoridad de ejecución del acto de alcance general le haya dado aplicación mediante actos definitivos y contra tales actos se hubieren agotado sin éxito las instancias administrativas

La acción contra el Estado o sus entes autárquicos deberá deducirse dentro del plazo perentorio de noventa (90) días hábiles judiciales, computados de la siguiente manera:

- a) Si se tratare de actos de alcance particular, desde su notificación al interesado;
- b) Si se tratare de actos de contenido general contra los que se hubiere formulado reclamo resuelto negativamente por resolución expresa, desde que se notifique al interesado la denegatoria;
- c) Si se tratare de actos de alcance general impugnables a través de actos individuales de aplicación, desde que se notifique al interesado el acto expreso que agote la instancia administrativa;
- d) Si se tratare de vías de hecho o de hechos administrativos, desde que ellos fueren conocidos por el afectado.-

Cuando en virtud de norma expresa la impugnación del acto administrativo deba hacerse por vía de recurso, el plazo para deducirlo será de treinta (30) días desde la notificación de la resolución definitiva que agote las instancias administrativas".

Por lo tanto, cabe considerar la posibilidad de impugnar por la vía judicial un acto de alcance particular cuando la Administración violare lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley N° 19.549, es decir, cuando no se abstenga de tener comportamientos materiales que importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantía constitucionales.

Para definir la viabilidad de una impugnación judicial y la instancia en que ello tendrá efecto, resulta esencial tener en cuenta que los actos administrativos pueden ser preparatorios (o de mero trámite) o bien definitivos (o finales). Los primeros son aquellos que buscan facilitar una resolución administrativa sobre el fondo de una cuestión controvertida y, en general, la doctrina se manifiesta en el sentido de considerarlos irrecurribles (separadamente). Los actos definitivos, en cambio, son los que resuelven el fondo del asunto. En ese orden de ideas, actos que se produzcan en el transcurso de una fiscalización, incluyendo la emisión de requerimientos, podrían ser encuadrados como medidas preparatorias de decisiones administrativas, lo cual puede obstaculizar que sean impugnables separadamente, aunque pueden quedar inmersos en la resolución final y ser revisados, en cuanto a su legalidad, junto con el fondo del asunto (Gómez, 2018, p. 303-304).

En tal sentido, Díaz Siero (1993, p. 294-295), sostiene, respecto de la impugnación de requerimientos por parte del Fisco, que:

“Entendemos que una real inteligencia de la naturaleza jurídica de los requerimientos formulados por la DGI, en ejercicio de las facultades aludidas, no permite la impugnación judicial por vía recursiva de los mismos.

A simple vista, parecería ser que la única vía para la impugnación de los requerimientos de los agentes fiscales sería la del art. 74 del DRLPT [¹³], dado que dicha vía es la procedente cuando no existe ningún medio específico para impugnar un acto dictado por la DGI. Sin embargo, realizando un análisis menos simplista, podemos afirmar que el requerimiento participa de la naturaleza de un acto administrativo preparatorio, que llamamos de gestión tributaria, el que cobra virtualidad para el sujeto requerido, cuando no es cumplido, ya que constituye, en dicho caso, el presupuesto de hecho de la sanción (...). Asimismo, el requerimiento configura un acto administrativo preparatorio, cuando según los datos de la contestación ‘prepara’ el terreno para el dictado del acto determinativo de oficio, dentro de un procedimiento reglado que posee sus propias formas de impugnación. En el primer supuesto, al ser el antecedente necesario de la infracción formal, la vía de impugnación la encontramos en el procedimiento sumarial, atacando la sanción impuesta, mientras que en el caso de la determinación oficiosa, el recurso procedería contra el propio acto determinativo. En tales condiciones, coincidimos con Jarach cuando descarta la impugnación directa de dichos requerimientos.

Por vía excepcional, podría admitirse la posibilidad de impugnar la reiteración de requerimientos dirigidos a un mismo sujeto, cuando por su naturaleza y contenido implicasen la creación de un

¹³ El artículo 74 del decreto N° 1397/79 (reglamentario de la Ley N° 11.683) dispone que: “Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley N° 19.549.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley N° 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de sesenta (60) días contados a partir de la interposición de los mismos.

El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente”

estado o situación extrema que importa una lesión arbitraria y manifiesta a derechos constitucionales, habilitándose la procedencia de la acción de amparo que prevé la ley 16.986”.

Acción de amparo

La acción de amparo, prevista en la Ley N° 16.986, es admisible contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos o garantías explícita o implícitamente reconocidas por la Constitución Nacional, con excepción de la libertad individual tutelada por el habeas corpus. Por el contrario, no resultará admisible cuando:

- Existan recursos o remedios judiciales o administrativos que permitan obtener la protección del derecho o garantía constitucional de que se trate.
- El acto impugnado emanara de un órgano del Poder Judicial o haya sido adoptado por expresa aplicación de la Ley N° 16.970.
- La intervención judicial comprometiera directa o indirectamente la regularidad, continuidad y eficacia de la prestación de un servicio público, o el desenvolvimiento de actividades esenciales del Estado.
- La determinación de la eventual invalidez del acto requiriese una mayor amplitud de debate o de prueba o la declaración de inconstitucionalidad de leyes, decretos u ordenanzas.
- La demanda no hubiese sido presentada dentro de los quince días hábiles a partir de la fecha en que el acto fue ejecutado o debió producirse.

Para la procedencia de una acción de amparo dirigida a cuestionar el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización del Fisco, debe demostrarse que el actuar estatal adolece de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta, así como el perjuicio que ello ocasiona en la esfera de los derechos del administrado. Así lo ha entendido nuestra Corte Suprema en autos “Melano, Ariel Carlos c/ AFIP” (10/06/2008). Asimismo, la sala B del Tribunal Fiscal de la Nación ha entendido en autos “Contreras Hnos. S.A.” (03/07/2008) que: “Corresponde a una decisión gobernada por criterios de administración tributaria del Fisco Nacional, establecer cuáles son los contribuyentes que serán sujetos a inspección, sin que ello signifique conculcar derechos de los restantes tributantes, conforme los arts. 33 a 35 de la ley 11.683”.

Hábeas data

El hábeas data es un mecanismo, previsto en nuestra Constitución Nacional, al que puede recurrir el contribuyente tanto para conocer los datos personales que a su respecto almacena la AFIP, como para solicitar su corrección en caso de corresponder.

En ese orden de ideas, Soler (2009, p. 256-260) considera, acertadamente, que:

“El instituto del hábeas data incorporado en el art. 43, párrafo 3ro. de la Constitución Nacional, constituye un instrumento destinado a evitar las intromisiones injustificadas en la vida privada de las personas, que puedan derivar del registro indiscriminado de datos, situación que se configura cuando se trata de datos falsos o desactualizados.

(...)

La AFIP en el ámbito nacional posee una base de datos de los contribuyentes con finalidades diversas. El hábeas data habilita a cualquier contribuyente a tomar conocimiento en forma rápida y expedita de los datos personales obrantes en ella, facultándolo, además, en su caso, a requerir la rectificación o supresión de aquellos datos falsos o desactualizados (...).

(...)

El artículo 4° de la ley N° 25.326, establece una serie de requisitos que constituyen límites para la obtención y la administración de los datos (...).

Nótese que los requerimientos de información sobre datos propios o de terceros, para que estén legitimados, deben efectuarse conforme con las pautas que acabamos de reseñar y, sin embargo, los requerimientos formulados por la AFIP, en general, no dan cabal cumplimiento a tales exigencias limitándose a indicar las penalidades por no suministrar la información. Ello deriva en la consecuencia que el particular requerido pueda rechazar los requerimientos que no observen los extremos legales referidos. Si, no obstante lo expresado la información se brindase, el vicio incurrido en la colectación de los datos puede dar fundamento para invocar la invalidez de su utilización en el curso de un procedimiento administrativo o judicial, atendiendo a la teoría del fruto del árbol venenoso.

(...)

Teniendo en cuenta que la ley de hábeas data prevé la confidencialidad de los datos, la que sólo cede frente a las circunstancias excepcionales mencionadas, la AFIP deberá abstenerse de ejercer el derecho que le acuerda el art. 102 de la ley N° 11.683 de publicar

periódicamente la nómina de los responsables de obligaciones impositivas y su situación tributaria. Aún en el caso que no existiese regulación legal del hábeas data, el mentado artículo 102 es inconstitucional por conculcar el derecho a la intimidad”.

Nuestra Corte Suprema, en autos “Empresa de Combustible Zona Común SA c/ AFIP” (04/07/2009), ha considerado que “(...) si bien la protección constitucional de que se trata se dirige a que el particular interesado tenga la posibilidad de controlar la veracidad de la información y el uso que de ella se haga (Fallos: 321:2767 y 322:2139, sendos votos del Mtro. Fayt), no debe perderse de vista que el alcance de dicha garantía encuentra su límite en ciertas circunstancias específicas que no pueden ser soslayadas, tales como el carácter de las funciones que desarrolla el organismo fiscal –ya que no se trata de meros datos o registros obtenidos fuera de un procedimiento legal sino que, tras rigurosos y complejos análisis técnicos, sustentan las conclusiones acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias– y la imposibilidad de que el contribuyente desconozca el fin con el que se coleccionan y procesan los datos. (...) la pretensión de la actora no se compadece con el objeto y finalidad del instituto del que intenta valerse, pues resulta evidente que el organismo recaudador se encontraba realizando investigaciones tendientes a determinar si había cumplido sus obligaciones tributarias, función en la que subyace un interés público primordial (Fallos: 314:1376, 316:1190, 324:3345) y, por otra parte, la empresa actora, sin mayor fundamento, sólo intenta anticipar la oportunidad en la que debe ejercer su derecho de defensa”.

Es decir, si bien se reconoce la procedencia del hábeas data en materia impositiva, también se entiende que existen circunstancias en las cuales su otorgamiento podría obstaculizar actuaciones en curso relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por supuesto, en caso de haber una resolución negativa, la misma debería estar adecuadamente fundada y notificada al afectado.

Delitos en que podrían incurrir los funcionarios actuantes. Denuncia penal.

Debe tenerse presente que, además de los recursos señalados en los puntos anteriores, cuando la conducta de los funcionarios del Fisco merezca algún tipo de reproche penal, ello habilita a la víctima, sea el contribuyente o un tercero, a efectuar la correspondiente denuncia.

Aplicación del Código de Ética de la AFIP

Un último aspecto que consideramos relevante comentar en esta sección es que los funcionarios del Fisco también se encuentran sujetos, en su accionar, al debido cumplimiento del Código de Ética de la AFIP (Disposición N° 272/2022), el cual incluye canales de consulta y de denuncia ante el organismo.

FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN DEL FISCO Y DEBERES DEL CONTRIBUYENTE

En el capítulo V del título I de la Ley Nº 11.683 se enumeran las facultades de verificación y fiscalización ⁽¹⁴⁾ con que cuenta el Fisco y también, como contrapartida, una serie de deberes de colaboración por parte de los contribuyentes. En efecto, la norma de marras dispone que:

- La AFIP tiene 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.

- Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, la AFIP puede exigir que éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la AFIP haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar.

¹⁴ Si bien en este trabajo utilizamos los términos “inspección” y “fiscalización” en forma indistinta, cabe aclarar que no son sinónimos. De hecho, el Fisco realiza la siguiente clasificación, al indicar que hay distintos tipos de fiscalizaciones y pueden iniciarse de distintas maneras, a saber:

Citaciones

Se cita al contribuyente y/o responsable para que concurra a una dependencia de la AFIP y brinde las respuestas y/o exhiba la documentación que le sean requeridas.

Verificaciones

Se envía al contribuyente y/o responsable un requerimiento por escrito, en donde se le otorga un plazo para que responda sobre inconsistencias detectadas en determinado impuesto/período a fin de responder y/o aportar la documentación requerida.

Las verificaciones generalmente se efectúan por dependencias de la AFIP.

Inspecciones

La inspección es un proceso de revisión, control y verificación, que recae sobre los contribuyentes y/o responsables. Tiene como objeto verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones impositivas, aduaneras y de la seguridad social.

El procedimiento se inicia con la presentación de los agentes que efectuarán la inspección quienes, luego de identificarse, comunicarán el inicio de las actuaciones, dejando constancia escrita de cuáles son los impuestos y períodos respecto de los cuales se relevará información. Puede recaer sobre un concepto determinado o ser más profundo, llegando a controles integrales que abarcan varios impuestos, regímenes y períodos. Generalmente, se realizan en el domicilio del contribuyente.

Hay autores, como Giangreco (2013), que distinguen entre: inspección ordinaria, inspección con autorización judicial e inspección fedataria (o mediante agentes encubiertos).

- Todas las registraciones contables deben estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

- La AFIP puede exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de diez 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.

- Todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deben llevar registraciones con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deban tributar. La AFIP puede limitar esta obligación en atención al pequeño tamaño económico y efectuar mayores o menores requerimientos en razón de la índole de la actividad o el servicio y la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros.

- Los libros y la documentación deben permanecer a disposición de la AFIP en el domicilio fiscal.

- La AFIP puede implementar y reglamentar regímenes de control y/o pagos a cuenta, en la prestación de servicios de industrialización, así como las formas y condiciones del retiro de los bienes de los establecimientos industriales.

- Los contribuyentes están obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la AFIP.

- Se faculta al Poder Ejecutivo Nacional a condicionar el cómputo de deducciones ⁽¹⁵⁾, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados. Idénticos efectos se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la Ley N° 11.683 ⁽¹⁶⁾.

¹⁵ Cabe tener en cuenta que la posibilidad de limitar el cómputo de tales deducciones se vincula con lo dispuesto por la llamada Ley Antievasión (Ley N° 25.345).

¹⁶ Dicho artículo establece que: "Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la AFIP. El Poder Ejecutivo Nacional

- La AFIP puede citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la AFIP tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que debe fijarse prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la AFIP estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.

- La AFIP puede exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho imponible.

- La AFIP puede inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude puede efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización.

- Cuando se responda verbalmente a los requerimientos de la AFIP o cuando se examinen libros, papeles, etcétera, se debe dejar constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extienden los funcionarios y empleados de la AFIP, sean o no firmadas por el interesado, hacen plena fe mientras no se pruebe su falsedad.

- La AFIP puede requerir, por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la AFIP, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezase con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento. Dicho auxilio debe acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurre en la correspondiente pena establecida por el Código Penal.

- La AFIP puede recabar, por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la AFIP, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Debe ser despachada por el juez,

limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar, la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes”.

dentro de las veinticuatro horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de la misma serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.

- La AFIP puede clausurar preventivamente un establecimiento cuando constatare que se han configurado dos o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de la Ley N° 11.683 ⁽¹⁷⁾ y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.

- La AFIP puede autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus 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 AFIP. La orden del juez administrativo debe estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada AFIP. Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procede a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emite la pertinente nota de crédito. La constatación que efectúen los funcionarios debe constar en actas y servirá de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 de la Ley N° 11.683 (clausura) y, de corresponder, clausurar preventivamente el establecimiento.

- La AFIP puede disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y

¹⁷ Los hechos u omisiones previstos en dicho artículo 40 son: a) No emitir facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que se realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la AFIP; b) No llevar registraciones o anotaciones de las adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si se llevasen, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la AFIP; c) Encargar o transportar comercialmente mercaderías, aunque no se tenga su propiedad, sin el respaldo documental que exige la AFIP; d) No encontrarse inscripto como contribuyente o responsable ante la AFIP cuando se estuviese obligado a 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 de 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, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la AFIP; g) En el caso de un establecimiento de al menos diez empleados, tener 50% o más del personal relevado sin registrar, aun cuando se estuviese dado de alta como empleador.

responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable puede plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramita con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tiene ambos efectos. El reclamo debe ser resuelto en el plazo de cinco días. La decisión que se adopte reviste el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos.

- Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registraciones mediante sistemas de computación de datos, deben mantener en condiciones de operatividad en el 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 del período fiscal en el cual se hubieran utilizado. La AFIP puede requerir a los contribuyentes, responsables y terceros (incluyendo a los servicios de computación que realicen tareas para terceros, en relación a sujetos que se encuentren bajo verificación): a) copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos aludidos (debiendo suministrar la AFIP los elementos materiales al efecto); b) información o documentación relacionada con el equipamiento de computación utilizado y de las aplicaciones implantadas, sobre características técnicas del hardware y software, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero (asimismo, la AFIP puede requerir especificaciones acerca del sistema operativo y los lenguajes y/o utilitarios utilizados, como así también, listados de programas, carpetas de sistemas, diseño de archivos y toda otra documentación o archivo inherentes al proceso de los datos que configuran los sistemas de información); c) la utilización, por parte del personal fiscalizador del Organismo recaudador, de programas y utilitarios de aplicación en auditoría fiscal que posibiliten la obtención de datos, instalados en el equipamiento informático del contribuyente y que sean necesarios en los procedimientos de control a realizar. A tal efecto, la AFIP dispondrá los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial a presentar por parte de los responsables o terceros, y la forma y plazos en que deben cumplimentarse las obligaciones dispuestas.

- A efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, la AFIP debe librar 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, CUIT y domicilio fiscal) y los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización. La orden debe ser suscripta

por el funcionario competente, con carácter previo al inicio del procedimiento, y debe ser notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. Toda ampliación de los términos de la orden de intervención debe reunir los requisitos previstos. En los mismos términos, debe ser notificada fehacientemente al contribuyente o responsable, la finalización de la fiscalización. La AFIP reglamenta el procedimiento aplicable a las tareas de verificación y fiscalización que tuvieran origen en el libramiento de la orden de intervención ⁽¹⁸⁾.

- En el transcurso de la verificación y fiscalización y a instancia de la inspección actuante, los contribuyentes y responsables pueden rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella. Pero, en tales casos, no quedan inhibidas las facultades de la AFIP para determinar la materia imponible que en definitiva resulte.

Por último, también cabe tener en consideración que, además del deber de colaboración de los administrados, la ley también establece un deber de colaboración interorgánica, es decir, entre distintas dependencias del Estado. Efecto, el artículo 107 de la Ley N° 11.683 ⁽¹⁹⁾ dispone que:

- Los organismos y entes estatales y privados, incluidos bancos, bolsas y mercados, tienen la obligación de suministrar a la AFIP a pedido de los jueces administrativos a que se refiere el inciso b) del punto 1 del artículo 9° y el artículo 10 del decreto 618/1997, toda la información, puntual o masiva, que se les soliciten por razones fundadas, a fin de prevenir y combatir el fraude, la evasión y la omisión tributaria, como así también poner a disposición las nuevas fuentes de información que en el futuro se implementen y que permitan optimizar el aprovechamiento de los recursos disponibles en el sector público en concordancia con las mejores prácticas de modernización del Estado.
- Las entidades y jurisdicciones que componen el sector público nacional, provincial y municipal deberán proporcionar la información pública que produzcan, obtengan, obre en su poder o se encuentre bajo su control, a la AFIP, lo que podrá efectivizarse a través de

¹⁸ Las disposiciones sobre la orden de intervención no resultan de aplicación cuando se trata 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.

¹⁹ En autos “DGI c/ Colegio Público de Abogados de la Capital Federal s/ Medidas Cautelares” (13/02/1996), la CSJN entendió que las facultades del artículo 107 de la Ley N° 11.683 no solamente pueden ser ejercidas con respecto a un contribuyente en particular ni constituyen una violación al derecho a la intimidad, al considerar constitucional que la AFIP requiera información sobre el conjunto de matriculados del referido Colegio Público.

sistemas y medios de comunicación informáticos en las formas y condiciones que acuerden entre las partes. Las solicitudes de informes sobre personas y otros contribuyentes o responsables, y sobre documentos, actos, bienes o derechos registrados; la anotación y levantamiento de medidas cautelares y las órdenes de transferencia de fondos que tengan como destinatarios a registros públicos, instituciones financieras y terceros detentadores, requeridos o decretados por la AFIP y los jueces competentes, podrán efectivizarse a través de sistemas y medios de comunicación informáticos, en la forma y condiciones que determine la reglamentación. Esta disposición prevalecerá sobre las normas legales o reglamentarias específicas de cualquier naturaleza o materia, que impongan formas o solemnidades distintas para la toma de razón de dichas solicitudes, medidas cautelares y órdenes.

- La información solicitada no podrá denegarse invocando lo dispuesto en las leyes, cartas orgánicas o reglamentaciones que hayan determinado la creación o rijan el funcionamiento de los referidos organismos y entes estatales o privados.
- Los funcionarios públicos tienen la obligación de facilitar la colaboración que con el mismo objeto se les solicite, y la de denunciar las infracciones que lleguen a su conocimiento en el ejercicio de sus funciones bajo pena de las sanciones que pudieren corresponder.

ANÁLISIS DEL PROCESO DE INSPECCIÓN

El proceso de inspección tiene distintas etapas. Se inicia con una orden de intervención, que debe cumplir con determinados requisitos y ser debidamente notificada al contribuyente en su domicilio.

Una vez iniciado el proceso, el Fisco puede enviar requerimientos de información o citar a contribuyentes, responsables o a terceros, requerirles la presentación de comprobantes o justificativos, e inspeccionar libros, papeles y documentos. De ser necesario, y cumpliendo con los recaudos previstos en la normativa, el Fisco podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública o solicitar al juez competente el libramiento de una orden de allanamiento, de secuestro o de requisa personal. Asimismo, como parte de sus facultades, el Fisco también tiene la potestad de recurrir a la controvertida figura del agente fiscal encubierto e, incluso, de clausurar preventivamente un establecimiento.

Además, los grandes avances tecnológicos de los últimos años vienen permitiendo la sistematización de procesos y facilitando la acumulación y análisis de grandes volúmenes de datos en las administraciones tributarias, expandiendo el alcance de las fiscalizaciones. Un ejemplo de ello son las llamadas fiscalizaciones electrónicas llevadas a cabo por el Fisco.

Por otra parte, cabe señalar también que, a lo largo de una inspección, la confección de actas resulta de capital importancia, que el contribuyente tiene derecho a tomar vista de las actuaciones administrativas y que los plazos y horarios de la verificación o fiscalización deben resultar razonables.

Una vez concluida la inspección, los funcionarios actuantes deben emitir el informe final de la fiscalización y notificarlo al inspeccionado. En esta instancia pueden presentarse dos posibilidades: las actuaciones pueden ser archivadas por no haber interés fiscal o puede darse lugar a la llamada prevista. En esta última se ponen a consideración del contribuyente los ajustes observados a los efectos de darle la posibilidad de que los consienta y rectifique sus declaraciones juradas.

A continuación analizaremos con mayor detalle estas cuestiones, considerando jurisprudencia pertinente en cada materia.

Orden de intervención

El artículo 36 (cont.) de la Ley N° 11.683 dispone que a efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, la AFIP librará orden de intervención.

Es decir, al iniciarse una inspección, los funcionarios intervinientes deben notificarle al administrado el comienzo del procedimiento mediante la entrega del formulario F.8000 (o F.8107), el cual contiene la orden de intervención. La notificación debe ser hecha en forma fehaciente y dirigirse al domicilio del contribuyente dentro de los 5 días hábiles ⁽²⁰⁾ en que fue generada la orden, siguiendo las previsiones del artículo 100 de la Ley N° 11.683.

La orden de intervención, que debería estar firmada por el Jefe de la División de Fiscalización actuante en forma previa al inicio del procedimiento, debe incluir:

- La fecha en la que se dispone la fiscalización.
- El nombre y apellido del supervisor e inspector a cargo de la actuación.
- La identificación de la División de Fiscalización interviniente, así como de la Dirección Regional, Dirección y/o Sede de la cual dependen los actuantes, indicando su ubicación.
- El detalle de los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización, lo cual delimitará el alcance de las actuaciones ⁽²¹⁾.

Por su parte, el acta de inicio de fiscalización por la cual se notificará al contribuyente el inicio de la inspección deberá contener:

- Lugar, fecha y hora de inicio.
- Razón social o apellido y nombres del fiscalizado.
- CUIT.
- Domicilio donde se practica la notificación.
- Datos identificatorios del inspector y supervisor responsable del cargo, como así también de cualquier otro agente fiscal que participe de la actuación.
- Apellido y nombre de la persona a quien se notifica del acto de inicio de notificación, indicando el carácter que inviste, acreditándose la personería invocada.
- Identidad del firmante.
- Identificación del domicilio fiscal para el caso de haberse iniciado la fiscalización en un domicilio distinto de éste.

²⁰ Con respecto al cómputo de los plazos, el artículo 4 de la Ley N° 11.683 dispone que “para todos los términos establecidos en días en la presente ley se computarán únicamente los días hábiles administrativos (...)”. También vale recordar que a partir de la RG 1983/2005 (modificada mediante posteriores resoluciones generales) se ha instituido la llamada “feria fiscal” (que, generalmente, coincide con la feria judicial), durante la cual –con ciertas excepciones– no se computan los plazos fijados que en ella estén comprendidos.

²¹ Cabe aclarar que el F. 8000 consigna el objeto de la fiscalización, pero no la causa (motivo) por la cual se lleva a cabo.

- Individualización de todos los domicilios donde el contribuyente realiza la actividad.
- Descripción de las tareas realizadas durante el operativo de inicio, individualizando todos los formularios que se hayan confeccionado y, de corresponder, toda la documentación relevada y/o aportada (indicando que dicho aporte se hizo con la conformidad del informante).

En este punto es importante enfatizar que tanto el inicio de la inspección, así como cualquier ampliación o extensión de la misma, deben necesariamente ser notificados al responsable (²²). Para que se configure un inicio de inspección, es requisito sustancial que se haya notificado al responsable tal circunstancia de manera que no ofrezca dudas al mismo acerca de que se encuentra inspeccionado y que se le permita, eventualmente, ejercer su derecho de defensa y solicitar la aplicación de las garantías que proceden en el caso concreto, incluyendo la posibilidad de recusar a los funcionarios actuantes, máxime si éstos encuadrasen por alguna circunstancia en los supuestos previstos en los artículos 17 y 18 del CPCCN, pues se abriría al contribuyente la acción de recusar a los representantes fiscales (artículo 6 de la Ley N° 19.549, artículo 30 del CPCCN, y artículo 58 del CPPN) (²³).

²² El artículo 11 de la Ley N° 19.549 de Procedimiento Administrativo establece que: “Para que el acto administrativo de alcance particular adquiera eficacia debe ser objeto de notificación al interesado y el de alcance general, de publicación. Los administrados podrán antes, no obstante, pedir el cumplimiento de esos actos si no resultaren perjuicios para el derecho de terceros”.

²³ El artículo 6 de la Ley N° 19.549 de Procedimiento Administrativo establece que: “Los funcionarios y empleados pueden ser recusados por las causales y en las oportunidades previstas en los artículos 17 y 18 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, debiendo dar intervención al superior inmediato dentro de los dos días. La intervención anterior del funcionario o empleado en el expediente no se considerará causal de recusación. Si el recusado admitiere la causal y ésta fuere procedente, aquél le designará reemplazante. Caso contrario, resolverá dentro de los cinco días; si se estimare necesario producir prueba, ese plazo podrá extenderse otro tanto. La excusación de los funcionarios y empleados se regirá por el artículo 30 del Código arriba citado y será remitida de inmediato al superior jerárquico, quien resolverá sin sustanciación dentro de los cinco días. Si aceptare la excusación se nombrará reemplazante; si la desestimare devolverá las actuaciones al inferior para que prosiga interviniendo en el trámite. Las resoluciones que se dicten con motivo de los incidentes de recusación o excusación y las que los resuelvan, serán irrecurribles”.

Por su parte, los artículos 17 y 18 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación disponen, respectivamente, que:

Serán causas legales de recusación:

- 1) El parentesco por consanguinidad dentro del cuarto grado y segundo de afinidad con alguna de las partes, sus mandatarios o letrados.
- 2) Tener el juez o sus consanguíneos o afines dentro del grado expresado en el inciso anterior, interés en el pleito o en otro semejante, o sociedad o comunidad con alguno de los litigantes, procuradores o abogados, salvo que la sociedad fuese anónima.

Con respecto a la jurisprudencia en la materia, en autos “Paravati, Norberto José” (TFN, Sala C, 22/02/2005), el TFN resolvió que no es suficiente el requerimiento de información cursado por el Organismo Recaudador en la medida en que no se le informó al recurrente que la documentación le era solicitada porque se encontraba en proceso de inspección y que podría culminar con el procedimiento de determinación de oficio. En otras palabras, debe existir una orden de intervención que cumpla con todos los requisitos que la propia AFIP ha dispuesto. Luego, en autos “Banca de Junín SA” (TFN, Sala C, 31/8/2011), el TFN consideró que la orden de intervención 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 Fiscal. En otros fallos posteriores, como “Augusta Megara S.A. s/ apelación” (TFN, Sala A, 14/02/2014) y “Europa S.R.L. s/ recurso de apelación” (TFN, Sala D, 20/08/2014), el TFN ha mantenido su postura. También la Cámara se ha pronunciado a favor de la nulidad en los autos “Servicios Paraná SRL c/DGI” (CNACAF, Sala III, 07/05/2015), debido a que en la orden de intervención no se especificaban los períodos fiscales objeto de fiscalización.

Por el contrario, en otros fallos, como “Lácteos Ausonia S.R.L.” (TFN, Sala A, 01/11/2002) y “Mussel y Cía. S.A.” (TFN, Sala A, 02/11/2001), el TFN había morigerado la exigencia y considerado improcedente el planteo de nulidad por la falta de notificación de la orden de intervención. También la Cámara se ha pronunciado en contra de la nulidad en los autos “Canevari, Jorge” (CNACAF, Sala I, 20/11/2014), “Banca de Junín SA” (CNACAF, Sala I, 04/09/2014) y “Boscarino Luis Eduardo c/DGI”

-
- 3) Tener el juez pleito pendiente con el recusante.
 - 4) Ser el juez acreedor, deudor o fiador de alguna de las partes, con excepción de los bancos oficiales.
 - 5) Ser o haber sido el juez autor de denuncia o querrela contra el recusante, o denunciado o querrellado por éste con anterioridad a la iniciación del pleito.
 - 6) Ser o haber sido el juez denunciado por el recusante en los términos de la ley de enjuiciamiento de magistrados, siempre que la Corte Suprema hubiere dispuesto dar curso a la denuncia.
 - 7) Haber sido el juez defensor de alguno de los litigantes o emitido opinión o dictamen o dado recomendaciones acerca del pleito, antes o después de comenzado.
 - 8) Haber recibido el juez beneficios de importancia de alguna de las partes.
 - 9) Tener el juez con alguno de los litigantes amistad que se manifieste por gran familiaridad o frecuencia en el trato.
 - 10) Tener contra el recusante enemistad, odio o resentimiento que se manifieste por hechos conocidos. En ningún caso procederá la recusación por ataques u ofensa inferidas al juez después que hubiere comenzado a conocer del asunto.
- La recusación deberá ser deducida por cualquiera de las partes en las oportunidades previstas en el artículo 14. Si la causal fuere sobreviniente, sólo podrá hacerse valer dentro de quinto día de haber llegado a conocimiento del recusante y antes de quedar el expediente en estado de sentencia.

(CNACAF, Sala V, 25/3/2014). Ello se ha dado, en términos generales, bajo el argumento de que el contribuyente había tomado conocimiento del accionar fiscal a través de los requerimientos, tuvo acceso a las actuaciones y, por consiguiente, tuvo la posibilidad de ejercer su defensa.

También es importante considerar que, como bien señala Judkovski (2015, p. 15), “en relación con el alcance de los tributos y períodos fiscales que pueden ser sometidos a inspección, resulta de relevancia convenir que el instituto de la prescripción que hubiera recaído sobre determinados períodos fiscales no es óbice para que estos sean investigados, en tanto tengan incidencia en períodos no prescriptos”. Tal ha sido la postura del Tribunal Fiscal de la Nación en autos “Trainmet Seguros S.A.” (Sala D, 06/02/2007) y “El Marisco S.A.” (Sala B, 24/02/2003).

Finalmente, vale mencionar que se prevé una excepción a la obligación de librar y notificar la orden de intervención para aquellos casos en los cuales la Administración deba realizar medidas de urgencia y diligencias en el marco del artículo 21 de la Ley Penal Tributaria (en tales casos, bastará que se mencione el nombre y cargo del funcionario a cargo de la diligencia). Se supone que ello responde a una situación de peligro en la cual se busca resguardar la prueba del supuesto delito.

Domicilio

En términos generales, como señala Gómez (2018, p. 69), el domicilio es definido como “el asiento jurídico de la persona, el lugar donde la ley supone que se le encontrará, a todos los efectos legales. La ley presume que en el domicilio se hallará siempre la persona o un representante suyo. Diversos son los entendimientos dados a la palabra domicilio, según se trate de relacionados con actividades comerciales, bancarias, jurídicas, familiares, etc.”. Así, por ejemplo, podría hablarse de domicilio comercial, domicilio convencional, domicilio conyugal, domicilio de elección, domicilio especial, domicilio legal, domicilio procesal, domicilio real, domicilio social, domicilio fiscal, etcétera.

En el ámbito que nos ocupa, el domicilio fiscal es el lugar en el que, de acuerdo con la ley, se encuentra el asiento del sujeto obligado para el cumplimiento de sus derechos y obligaciones fiscales.

En cuanto a los efectos del domicilio denunciado, cabe señalar que el mismo subsistirá, a todos los efectos legales, en tanto no se comunique su modificación o no sea impugnado por el Fisco. Por su parte, el domicilio fiscal electrónico produce –en el ámbito administrativo– los efectos del domicilio legal constituido, siendo válidas y eficaces las comunicaciones que allí se practiquen.

Conforme establece el artículo 3 de la Ley N° 11.683:

- El domicilio de los responsables en el concepto de esta ley y de las leyes de tributos a cargo de la AFIP, es el real, o en su caso, el legal de carácter general, legislado en el Código Civil, ajustado a lo que establece el artículo 3° y a lo que determine la reglamentación.

- En el caso de las personas de existencia visible, cuando el domicilio real no coincida con el lugar donde este situada la dirección o administración principal y efectiva de sus actividades, este último será el domicilio fiscal.

- En el caso de las personas jurídicas del Código Civil, las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho, los patrimonios destinados a un fin determinado y las demás sociedades, asociaciones, entidades y empresas, cuando el domicilio legal no coincida con el lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva, este último será el domicilio fiscal.

- Se faculta a la AFIP para establecer las condiciones que debe reunir un lugar a fin de que se considere que en él está situada la dirección o administración principal y efectiva de las actividades.

- Cuando los contribuyentes o demás responsables se domicilien en el extranjero y no tengan representantes en el país o no pueda establecerse el de estos últimos, se considerará como domicilio fiscal el del lugar de la República en que dichos responsables tengan su principal negocio o explotación o la principal fuente de recursos o subsidiariamente, el lugar de su última residencia.

- Cuando no se hubiera denunciado el domicilio fiscal y la AFIP conociere alguno de los domicilios previstos en el presente artículo, el mismo tendrá validez a todos los efectos legales.

- Cuando se comprobare que el domicilio denunciado no es el previsto en la presente ley o fuere físicamente inexistente, quedare abandonado o desapareciere o se alterare o suprimiere su numeración, y la AFIP conociere el lugar de su asiento, podrá declararlo por resolución fundada como domicilio fiscal.

- En los supuestos contemplados por el párrafo anterior, cuando la AFIP tuviere conocimiento, a través de datos concretos colectados conforme a sus facultades de verificación y fiscalización, de la existencia de un domicilio o residencia distinto al domicilio fiscal del responsable, podrá declararlo, mediante resolución fundada, como domicilio fiscal alternativo, el que, salvo prueba en contrario de su veracidad, tendrá plena validez a todos los efectos legales. Ello, sin perjuicio de considerarse válidas las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable. En tales supuestos el juez administrativo del domicilio fiscal del responsable mantendrá su competencia originaria.

- Sólo se considerará que existe cambio de domicilio cuando se haya efectuado la traslación del anteriormente mencionado o también, si se tratara de un domicilio legal, cuando el mismo hubiere desaparecido de acuerdo con lo previsto en el Código Civil. Todo responsable que haya presentado una vez declaración jurada u otra comunicación a la AFIP está obligado a denunciar cualquier cambio de domicilio dentro de los diez días de efectuado, quedando en caso contrario sujeto a las sanciones de esta ley. La AFIP sólo quedará obligada a tener en cuenta el cambio de domicilio si la respectiva notificación hubiera sido hecha por el responsable en la forma que determine la reglamentación.

- Cualquiera de los domicilios previstos en el presente artículo producirá en el ámbito administrativo y en el judicial los efectos de domicilio constituido, siéndole aplicables, en su caso, las disposiciones de los artículos 41, 42 y 133 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

- Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado y válido, registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza que determine la reglamentación; ese domicilio será obligatorio y producirá 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. La AFIP establecerá la forma, requisitos y condiciones para su constitución, implementación y cambio, así como excepciones a su obligatoriedad basadas en razones de conectividad u otras circunstancias que obstaculicen o hagan desaconsejable su uso. En todos los casos deberá interoperar con la Plataforma de Trámites a Distancia del Sistema de Gestión Documental Electrónica.

La RG 2109/2006 de AFIP (cuyo texto original se ha ido actualizando mediante posteriores resoluciones generales), contiene los requisitos que deben cumplirse a los efectos de denunciar el domicilio ante el organismo. La RG 4280/2018, por su parte, se refiere al domicilio fiscal electrónico.

Notificaciones

Las notificaciones son uno de los pilares del procedimiento tributario, al punto de que es doctrina de la CSJN que un acto administrativo solo puede producir sus efectos a partir de la notificación al interesado (²⁴). Celdeiro (2017, p. 28) define a la notificación como “el procedimiento mediante el cual se comunica o hace saber a una o varias personas un acto o hecho determinado, constituyendo un

²⁴ Fallo “La Internacional Empresa de Transporte de Pasajeros c/ CNRT -resol. 675/98”, 11/12/2001 (324:4289).

requisito que hace a la eficacia del acto administrativo, el cual tiene como consecuencia la toma de conocimiento jurídicamente relevante por parte del destinatario, su apoderado o representante legal”.

Conforme lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley N° 11.683, las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., pueden ser practicadas por cualquiera de las siguientes formas:

- a) Por carta certificada con aviso especial de retorno.

Cabe señalar que uno de los inconvenientes que se ha presentado con respecto a este medio de notificación es el referido a la certeza de las piezas procesales notificadas, dado que la carta certificada con aviso de retorno prueba que la misma ha sido recibida, pero no constituye una constancia de su contenido, lo cual es necesario para que el destinatario pueda ejercer una defensa adecuada. En esa línea se ha pronunciado la jurisprudencia en autos “Club Atlético N.O.B.” (CNACAF, Sala IV, 16/03/2006) y “Lebl Price, David” (CNACAF, Sala V, 20/12/2010). Es por ello que, para que se cumpla con su finalidad, debería agregarse a las actuaciones una prueba fehaciente del contenido de la carta remitida al administrado.

- b) Personalmente, por medio de un empleado de la AFIP, quien dejará constancia en acta de la diligencia practicada. Las actas labradas por los empleados notificadores harán fe mientras no se demuestre su falsedad.

Al respecto, cabe considerar que en la causa “Aldazabal, Cristian Edgardo” (19/02/2009), la CNACAF entendió que dejar un sobre cerrado conteniendo una copia del acta en la puerta de reja de acceso al edificio no puede ser admitido como acto procesal válido de notificación. Similar criterio adoptó la CNACAF en el fallo “Aresco S.A.” (17/02/2011). Asimismo, en autos “Faour Isaac, Boute SA s/ Amparo” (CNPenal Económico, Sala A, 16/6/2000), la jurisprudencia ha sostenido que, a los efectos de la notificación prevista en el artículo 100, inciso b), la resolución debe ser entrega a cualquier persona que se hallare en el domicilio sin necesidad de justificar ninguna personería.

- c) Por nota o esquila numerada, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la AFIP para su emisión y demás recaudos.
- d) Por tarjeta o volante de liquidación o intimación de pago numerado, remitido con aviso de retorno (en los casos a que se refiere el último párrafo del artículo 11 de la ley).
- e) Por cédula, por medio de los empleados que designe el Administrador Federal, quienes en las diligencias deberán observar las normas que sobre la materia establece el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Este método ha quedado instaurado como una forma eficaz de notificación, y las cédulas gozan de plena fe mientras no se demuestre su falsedad.

- f) Por telegrama colacionado u otro medio de comunicación de similares características.
Cabe señalar que, en la causa “Alchourrón, Guillermo E.”, con fecha 30/12/1981, el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 1 consideró que la notificación no se ajustó a derecho, por cuanto las cartas documento fueron entregadas al portero del edificio en el cual el contribuyente había constituido su domicilio.
- g) Por comunicación en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente o responsable.
- h) Si las citaciones, notificaciones, etc., no pudieron practicarse en las formas antedichas por no conocerse el domicilio del contribuyente, se efectuarán por medio de edictos publicados durante cinco días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que pueda residir el contribuyente.

Actas

Las actas revisten gran importancia en una inspección, pues exteriorizan, en forma escrita, lo que el funcionario del Fisco realiza o perciben sus sentidos en el ejercicio de sus funciones. Conforme nuestra legislación civil, tienen el carácter de instrumento público y, si reúnen los requisitos esenciales, gozan de presunción de legitimidad y hacen plena fe de los hechos cumplidos por el funcionario o pasados en presencia suya hasta que sean argüidas de falsas por acción civil o criminal.

Asimismo, es necesario que el inspector haya actuado dentro de los límites de sus atribuciones y que el acta haya sido labrada dentro del límite territorial que le fuera asignado para desempeñar sus funciones. En ese sentido, podría llegar a resultar cuestionable que, a partir de la Circular 1258/91, se haya facultado al personal no permanente, contratado y transitorio del Fisco para que extienda y suscriba actas (principalmente, si dicho personal no contase con la idoneidad requerida para la función).

En autos “Gambaro, Francisco” (28/09/1993), la Corte Suprema ha entendido que las actas de comprobación labradas por los funcionarios del Fisco constituyen un instrumento público y su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias de que cuenta, así como de la ejecución del procedimiento cumplido. En el mismo sentido había entendido en autos “Guido, Marcelo Mario” (04/05/1993) ⁽²⁵⁾.

Por otra parte, cabe recordar que las actas de AFIP pueden ser actas de notificación (mediante las cuales se pone algún acto en conocimiento de las partes) o actas de comprobación o constatación (aquellas que confeccionan los funcionarios actuantes en la inspección para dejar constancia de

²⁵ Además de estos fallos de la CSJN, cabe tener en cuenta que la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, en autos “Rubén A. Bigongiari e Hijos S.H. y otros” (15/04/2002), consideró que las actas no ostentaban el carácter de instrumento público.

circunstancias o hechos que hayan caído bajo sus sentidos). Estas últimas, sean o no firmadas por el interesado, hacen plena fe –como ya dijimos– mientras no se pruebe su falsedad, y debe dejarse constancia en ellas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos y de las manifestaciones verbales de los fiscalizados.

Finalmente, en cuanto a su contenido, Giangreco (2013, p. 149) comenta que:

“Un acta de inspección, por lógica derivación de las normas que regulan su labrado y su naturaleza jurídica, deberá contener como mínimo los siguientes elementos:

- Lugar.
- Fecha.
- Hora de apertura y de cierre.
- Motivo por el cual se labra la misma, como ser responder a un requerimiento, citación o a un requerimiento verbal, debiendo ser específicamente identificados los dos primeros.
- Individualización de los elementos exhibidos y de los datos que se extraen de ellos.
- Manifestaciones verbales de los fiscalizados, mencionando si éstas fueron espontáneas o a requerimiento del inspector.
- Mención detallada de los hechos constatados que hacen a la situación fiscal bajo inspección.
- La negativa del inspeccionado o requerido a efectuar manifestaciones”.

En similar línea, Gómez (2018, p. 404) agrega que, para ser un instrumento público, la confección del acta deberá contener los recaudos enumerados por la ley, es decir:

- Constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones.
- Constancias que desee incorporar el interesado.
- Prueba ofrecida.
- Encuadramiento legal de la infracción constatada.
- Citación para que el responsable se presente a una audiencia de descargo.
- Firma de los funcionarios actuantes.
- Notificación mediante las previsiones del art. 100 de la ley de rito.

El contribuyente debe tener especial cuidado si se le requiere firmar un acta, puesto que, si lo hiciera sin formular reserva alguna, luego no podrá desdecirse.

Requerimientos de información

Plazos

La ley de rito le permite al Fisco efectuar requerimientos a los contribuyentes, responsables y terceros, asignando un plazo prudencial para su cumplimiento. Al no existir un plazo específicamente determinado, cabría recurrir supletoriamente al punto 4) del inciso e) del artículo 1 de la Ley N° 19.549, el cual dispone que “cuando no se hubiere establecido un plazo especial para la realización de trámites, notificaciones y citaciones, cumplimiento de intimaciones y emplazamientos y contestación de traslados, vistas e informes, aquél será de diez días”.

En la misma inteligencia, Diaz Sieiro (1993, p. 293) también entiende que “al no haber un plazo mínimo previsto en la LPT para el cumplimiento de los requerimientos, debe recurrirse a lo establecido en el art 1°, inc. e), pto. 4° de la LPA, que fija un plazo de diez (10) días cuando no se hubiere establecido un plazo especial para la realización de trámites, notificaciones y citaciones, cumplimiento de intimaciones y emplazamientos y contestación de traslados, vistas e informes. Habitualmente los requerimientos contienen un plazo mucho menor. En tal supuesto, creemos que el particular deberá solicitar una prudente prórroga para evacuar la pretensión, lo que no podría dar lugar a la imposición de ningún tipo de sanción, solicitando la adecuación del plazo otorgado para el cumplimiento del requerimiento, con fundamento en las normas de la ley de procedimientos administrativos, que resultan de aplicación supletoria al Título I de la LPT”.

Sin embargo, en el dictamen (DALyTT) 221/1989, el Fisco ha opinado en contra de la aplicación supletoria de la Ley de Procedimientos Administrativos para esta cuestión.

Potestad de requerir información. Afectación de derechos.

No responder a un requerimiento formulado por los inspectores de la AFIP (F.8600) puede acarrear la aplicación de una sanción en los términos del artículo 39 de la Ley N° 11.683.

No obstante, los requerimientos de información remitidos por la Administración deben ser genuinamente necesarios y proporcionales a los objetivos de la inspección tributaria, limitados al objeto de la fiscalización.

Ello en el entendimiento de que el ejercicio de facultades discrecionales no puede justificar conductas arbitrarias, habida cuenta de que es la razonabilidad con que se ejerzan tales facultades lo que le otorga validez a los actos del Estado, conforme ha sostenido la CSJN en autos "Ducilo S.A." (27/02/1990).

Gomez y Folco (2005, p. 26) sostienen que: “(...) los particulares tienen el deber de cooperar con la Dirección, facilitando la fiscalización y el control preventivo. La inobservancia de tal deber significará resistencia activa (negación de impulso), o pasiva (negación por vía del silencio) a la verificación, correspondiendo su tratamiento como ilícito formal. Es recomendable, para demostrar la inexistencia de ilícitos con atribución subjetiva, que el contribuyente o responsable, frente a la imposibilidad de cumplimentar una exigencia del Fisco, manifieste mediante la presentación de un escrito, tal eventualidad y los recaudos que se aplicarán para satisfacer de un modo razonable el requerimiento del ente recaudador”.

Díaz Sieiro (1993, p. 293), por su parte, comenta que “suele ocurrir que, por un desconocimiento total del hecho imponible investigado, el ente fiscal solicite datos que el sujeto requerido no está en condiciones de brindar. Por este motivo, sostenemos que los requerimientos verbales o escritos de la DGI deben efectuarse de manera tal que permitan su evacuación en el supuesto concreto, para lo cual deben reunir los siguientes requisitos:

- .a) ser precisos, lo cual implica que deben definir clara y puntualmente el objeto de la solicitud;
- .b) como todo deber formal tienen que estar vinculados a cuestiones tributarias;
- .c) ser materialmente posibles de cumplir, lo que determina la necesidad de que la obligación de comparecer sea fijada en días y horas hábiles, excluyéndose, también, la posibilidad de admitir requerimientos que no otorguen un término prudencial para reunir los antecedentes pedidos (...);
- .d) no deberían contener preguntas vinculadas a cuestiones que el sujeto pueda –por estar jurídicamente amparado- negarse a contestar”.

También debe considerarse, como ya comentamos en la sección referida a los remedios procesales, que los actos administrativos pueden ser preparatorios (o de mero trámite) o bien definitivos (o finales). Los primeros son aquellos que buscan facilitar una resolución administrativa sobre el fondo de una cuestión controvertida y, en general, la doctrina se manifiesta en el sentido de considerarlos irrecurribles (separadamente). Los actos definitivos, en cambio, son los que resuelven el fondo del asunto. En ese orden de ideas, actos ocurridos en el transcurso de una fiscalización, incluyendo la emisión de requerimientos, podrían ser encuadrados como medidas preparatorias de decisiones administrativas, lo cual puede obstaculizar que sean impugnables separadamente, aunque pueden quedar inmersos en la resolución final y ser revisados, en cuanto a su legalidad, junto con el fondo del asunto.

Finalmente, cabe reiterar que un requerimiento efectuado a un contribuyente no constituye una vía idónea para incorporar información que esté a destinada a servir como prueba en un expediente judicial penal.

Documentación exigida que ya se encuentra en poder de la Administración

Por razones de economía procesal, resulta improcedente que la Administración exija al contribuyente inspeccionado la entrega de elementos documentales que ya hubiesen sido proporcionados.

Exigencia de entregar fotocopias de la documentación

Cuando los funcionarios del Fisco imponen, de manera irrazonable, cargas administrativas excesivas, vulneran el patrimonio de los administrados y, por ende, su derecho de propiedad.

La Circular 916/70 de la DGI establecía que, siempre que fuese posible, la información debía ser obtenida directamente por el personal del Fisco, evitando el recargo de tareas a los administrados. Asimismo, la Circular Interna 25/71 de la DGI indicaba que el proceso de verificación debía minimizar el costo de las fiscalizaciones para el contribuyente sin desmedro de la eficiencia de la acción.

Solicitudes de información a terceros

Entre las amplias facultades otorgadas al organismo recaudador se encuentra la de requerir información a terceros. Por supuesto, la norma en cuestión no habilita al Fisco a requerir a cualquier tercero información indiscriminada sobre cualquier contribuyente que no esté sometido a fiscalización.

La ya mencionada Circular 916/70 de la DGI referida a la solicitud de información a terceros, imponía límites a los funcionarios, pues indicaba que sólo debía efectuarse tal requerimiento cuando la información fuese necesaria y útil para la verificación.

Citación a contribuyentes, responsables o terceros

La AFIP tiene la potestad de citar a contribuyentes, responsables o terceros a los efectos de que contesten o informen, sea verbalmente o por escrito, y dentro de un plazo prudencial, preguntas o requerimientos con relación a operaciones, hechos o circunstancias vinculados con el hecho imponible.

Giuliani Fonrouge y Navarrine (2010, p. 254) opinan que: “la disposición no puede ser más amplia y deja librado al criterio discrecional de la AFIP las preguntas a formular, el término para su respuesta y apreciación de los elementos que se requieren. Por cierto que debe tratarse de pedidos

razonables, y no arbitrarios, que tengan relación con las cuestiones tributarias investigadas y que la comparecencia se realice en oficinas públicas y en horas hábiles. Por su parte, la persona citada puede cumplir con su obligación proporcionando los antecedentes por correspondencia; y desde luego, la falta de respuesta a la citación implica una transgresión considerada infracción formal y como tal sancionada con multa por el art. 39 y con la clausura del art. 40”.

En autos “Operti Ferias SA” (25/4/2001), la sala B del TFN ha entendido que no afecta la legalidad de las actuaciones el hecho de que los interrogatorios se hubiesen celebrado en los propios domicilios de los interrogados, así como que los mismos tuviesen lugar sin citación previa, en la medida en que las preguntas formuladas no hubiesen requerido de una actividad previa para su contestación que justifique el otorgamiento de un plazo a esos efectos.

Presentación de comprobantes y justificativos

En primer término, la obligación de presentar comprobantes y justificativos alcanza no solo al responsable sino también a aquellos terceros que tuvieren conocimiento sobre el hecho imponible.

En segundo lugar, el artículo 49 del decreto N° 1397/79 (reglamentario de la Ley N° 11.683) dispone que, cuando el funcionario o empleado que realice una fiscalización exija la presentación de libros, anotaciones, documentos, comprobantes y demás elementos de juicio, el responsable deberá exhibirlos en la forma ordenada y clasificada que resulte más adecuada para la verificación que se realiza. El no subsanar la inobservancia de este deber, ante el requerimiento del funcionario o empleado verificador, será considerado como resistencia pasiva a la fiscalización. Es decir, el incumplimiento de esta obligación deja expuesto al contribuyente a la aplicación del régimen sancionatorio previsto en la Ley N° 11.683 ⁽²⁶⁾.

²⁶ El artículo 39 de la Ley N° 11.683 dispone que: “Serán sancionadas con multas de PESOS CIENTO CINCUENTA (\$ 150) a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, 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.

En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000):

2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, 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”.

Inspección de los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros

Conforme lo dispuesto por la ley de rito fiscal, los funcionarios actuantes tienen la potestad de inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos de los responsables y de terceros. La existencia e individualización de los elementos exhibidos (así como las manifestaciones verbales de los inspeccionados) deben constar en las correspondientes actas labradas a tal efecto.

Asimismo, tratándose de libros y registros contables, el examen debe ser llevado a cabo en el lugar donde se hallen, no pudiendo el Fisco exigir el traslado a sus dependencias, pues el Código Civil y Comercial de la Nación establece que los mismos deben permanecer en el domicilio de su titular.

Como señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine (2010, p. 255), con referencia a los fallos “Frigorífico Swift” (CSJN, 19/11/1934, Fallos 171:348) y “Frigorífico Anglo” (CSJN, 21/11/1934, Fallos 171:366), entre otros, “la Corte Suprema en reiteradas oportunidades ha sentado la doctrina de que el art. 18 de la Constitución Nacional (inviolabilidad de la correspondencia epistolar y de los papeles privados) no prohíbe que sean revisados los documentos de las empresas sujetos a fiscalización administrativa, cuando un precepto legal otorgue en forma categórica tales facultades”.

Adicionalmente, cabe considerar que, a partir del art 33 de la Ley N° 11.683, se confirma que resulta obligatorio llevar registros de operaciones con los comprobantes que las respalden para aquellos que ejercen actividades y no están en relación de dependencia y que podrá requerirse la conservación de los comprobantes por un determinado plazo que, incluso, podría superar los diez años. Así, la AFIP puede exigir también a quienes no sean comerciantes matriculados que lleven libros o registros para asegurar la verificación de los tributos. De no existir estas disposiciones, el Fisco se vería obstaculizado en el ejercicio de sus funciones de policía fiscal por hallarse inhibido de requerir a los particulares la adopción de determinadas normas de conducta en la realización de sus negocios (Giuliani Fonrouge y Navarrine, 2010, p. 244).

Por supuesto, como bien recuerda Gómez (2018, p. 280), referenciando al fallo “Pujol, CA s/ nulidad” (Cfed. Crim. y Correc., Sala I, 28/04/1995), “es menester recordar que de ninguna manera cabría admitir la posibilidad de practicar pesquisas domiciliarias sin orden de allanamiento ni de incautar documentación prescindiendo de la debida orden judicial para así proceder, en caso de existir motivos suficientes y con arreglo a las formalidades establecidas por la norma procesal de aplicación”.

Asimismo, y en línea con lo señalado en el punto anterior, resulta de aplicación el artículo 49 del decreto N° 1397/79 (reglamentario de la Ley N° 11.683) con respecto al deber de exhibir los libros,

anotaciones, documentos, comprobantes y demás elementos de juicio solicitados en forma ordenada y clasificada.

Por otra parte, cabe mencionar que, en autos “El Poleso S.R.L.” (28/04/2008), la CNACAF confirmó la sanción impuesta a una sociedad en los términos del art. 39 de la Ley N° 11.683 por no haber acercado a las dependencias de la AFIP los libros contables que se le requirieron. Y, en autos “Pañal Express” (22/11/2005), el TFN consideró que si el libro diario contiene asientos globales se deben exhibir subdiarios en concordancia con la documentación de respaldo, y en caso contrario corresponde confirmar el ajuste del Fisco.

Sin embargo, en autos “Bodegas y Viñedos Castro Hnos. S.A. c/ Provincia de Tucumán” (15/03/1967), la CSJN sostuvo que la observancia del art. 60 del Código de Comercio, que consagra el principio de la inamovilidad de los libros de comercio e impide su traslado, no puede ser obviada a título de facultades del Ente Recaudador que serían derivadas de disposiciones de orden local. Es decir, los libros deben encontrarse en el domicilio legal del contribuyente.

Y, en autos “Emerson Argentina S.A.” (30/09/1974), la CSJN sostuvo que la falta de registración contable y de comprobantes corroborantes no se aviene con los poderes administrativos del Fisco y los correlativos deberes de los contribuyentes.

Secreto Profesional frente a pedidos de información del fisco

Con respecto a la preservación del secreto profesional frente a requerimientos de información vinculada a clientes por parte del organismo recaudador, consideramos propicio comentar lo planteado por Coronello (2004, p. 5):

“(…) podemos considerar que ante un requerimiento del fisco solicitando información de terceros -clientes del profesional-, este último debe decidir a conciencia si informar lo pedido lo llevaría a violar su deber de confidencialidad o de guardar del secreto profesional.

En caso de considerar que su deber resultaría lesionado por la respuesta a lo pedido, consideramos que debería contestar el requerimiento fiscal, en tales términos, esto es, informando claramente a la administración tributaria, los motivos por los cuales se encuentra obligado a abstenerse de informar lo solicitado.

(…)

En igual sentido, recientemente también se ha considerado que ‘En caso que el organismo recaudador intimara al abogado o contador a presentar papeles de trabajo de informes –por ejemplo de auditoria de una empresa que ya no atiende-, se debe tener en cuenta que la DGI

no está habilitada para ello pues esos papeles pertenecen al profesional, están amparados por el secreto profesional, y sólo podrán ser requeridos en el caso de un contador, por el Consejo Profesional en el cual estuviere matriculado o por el Poder Judicial y en el caso de abogados sólo por este último’.

En orden a ello, consideramos que el profesional no sólo no tiene el deber de informar al fisco respecto de las cuestiones de su cliente amparadas por el secreto profesional, sino que está obligado a no hacerlo. Si admitiéramos que el secreto profesional pudiera ceder ante las facultades del organismo, podría llegarse al extremo de que el fisco recabara información en letrados y contadores, con preferencia a los propios sujetos pasivos de la obligación tributaria, violando sin más el derecho a la intimidad y de defensa protegidos por nuestra Constitución nacional.

En consecuencia, consideramos que las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP-DGI encuentran un límite preciso en el deber de guardar secreto profesional, que por resultar un instituto de orden público no puede ser renunciado por el profesional en desmedro de los derechos protegidos por nuestra Carta Magna”.

Por nuestra parte, frente a tal situación, consideramos que el profesional requerido debería tener especialmente en cuenta lo estipulado en los códigos de ética y conducta establecidos por los organismos que supervisan su matrícula y, eventualmente, requerir la correspondiente opinión legal para determinar la manera más adecuada de responder a los planteos del Fisco que involucren a terceros.

Intervención de la fuerza pública

Los funcionarios del Fisco (a través del Director o de funcionarios autorizados) pueden requerir el auxilio de la fuerza pública, que deberá acordarse inmediatamente, cuando:

- Tropezaren con inconvenientes en el desempeño de sus funciones (por ejemplo, cuando se produzca un entorpecimiento de la fiscalización por parte de terceros).
- Fuera necesario para hacer comparecer a responsables o terceros.
- Fuera necesario para la ejecución de órdenes de allanamiento.

Asimismo, la AFIP también podría requerir la colaboración de funcionarios públicos de dependencias estatales (recurriendo a la vía jerárquica que corresponda cuando tal cooperación necesaria exceda de un mero acatamiento de obligaciones previstas expresamente en la ley procedimental).

En ese orden de ideas, Giangreco (2013, p. 34) opina que:

“El empleo de la fuerza pública que puede hacer la AFIP apunta únicamente a la protección de la seguridad física de sus funcionarios. No implica la supresión de la garantía de la propiedad del particular, ni puede ser utilizado como factor de presión hacia él.

Según el mandato legal, la fuerza pública será necesaria para poder ejercer la orden de allanamiento dispuesta por la autoridad judicial.

Los inspectores pueden solicitar auxilio de la fuerza pública, pero solamente cuando su propia seguridad estuviera en peligro. Sin embargo, no todos ellos están habilitados por la AFIP para efectuar tal solicitud. La autorización se encuentra impresa en sus credenciales, las que deberán exhibir al requerir la presencia del personal policial.

Según el inciso d) del artículo 35 la AFIP, mediante el empleo de la fuerza pública, y sin orden judicial, puede hacer comparecer al contribuyente o terceros. Además de que esta facultad cayó en desuso, cabe aclarar que el hecho de hacer comparecer por la fuerza a una persona –dentro del proceso administrativo– no puede ser entendido como una obligación de declarar.

Ni tampoco la AFIP tiene el poder de detener a personas dentro de sus dependencias, ni de tomar ninguna medida que obligare a declarar al citado. A lo expresado se le suma que, si se tratara de un proceso penal tributario, en el cual la AFIP hubiera ejercido esta atribución que hace rato cayó en desuso, lo más probable es que se declare nulo el proceso, o una parte de él, en sede judicial”.

Allanamientos

Procedencia, requisitos, alcance y efectos de un allanamiento

En primer término, cabe resaltar que el allanamiento constituye una excepción a la garantía de la inviolabilidad del domicilio (artículo 18 de la Constitución Nacional) ⁽²⁷⁾. Por tal motivo, en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, el allanamiento solicitado por la AFIP (en ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización) debe ser autorizado por los jueces federales en lo contencioso administrativo y en las provincias debe ser autorizado por los jueces federales. Debe existir una razón fundada para la

²⁷ Dicho artículo de nuestra Carta Magna establece que: “(...) El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación (...)”. Por lo cual, cabe tener en consideración las disposiciones del Código Procesal Penal de la Nación al respecto.

petición (²⁸) (²⁹), como ser la resistencia o negativa (por parte del contribuyente) a que el Fisco acceda a la documentación (³⁰). Asimismo, la orden emitida por el juez competente se agota con el cumplimiento de la misma, puesto que no puede ser utilizada para posteriores ingresos en el domicilio allanado.

En esa inteligencia, respecto de la procedencia de los allanamientos, Giangreco (2013, p.60) sostiene que:

“Sin perjuicio de lo apuntado, analizando la jurisprudencia de las últimas décadas, se puede hacer una especie de ‘compilación’ de cuáles son los extremos que la Justicia de distintas instancias consideró necesario que sean cumplimentados para la viabilidad de la procedencia de la orden de allanamiento:

- El pedido debe ser expreso y concretamente justificado, dirigido a un contribuyente en particular.
- Se deben encontrar determinadas las causas e identificado el objeto.
- Debe existir la posibilidad fundada de encontrar elementos concretos, no siendo una rutina de búsqueda de posible información que involucre a un contribuyente, es decir, no debe ser lo que un juez llamó ‘excursión de pesca’.
- Debe presumirse resistencia a la entrega de información, o bien indicios de que la misma no sería entregada bajo requerimientos normales.
- Corresponderá allanar cuando se tuvieran elementos de juicio suficientes y concretos de la existencia de evidencia que no pudiese ser obtenida por otros medios”.

En la misma línea, Soler (2009, p. 44) opina que:

²⁸ En línea con la doctrina de la CSJN en autos “Colombres Garmendia” (05/12/1969), el allanamiento constituye una limitación a la libertad de los individuos y, por tal razón, la orden que lo dispone debe ser expresa y concretamente justificada, debiendo dejarse sin efecto la orden de allanamiento dictada sin determinar las causas ni personalizar su objeto, ya que su carácter indiscriminado permitiría el acceso a documentación ajena o de terceros, cuyos derechos están resguardados por precisas normas constitucionales.

²⁹ La Corte Suprema de Justicia, en autos “Yemal Jorge Gabriel y otros s/ ley 23.771” (17/03/1998), consideró que: “El funcionario de la DGI que solicitó el allanamiento expuso las fundadas razones que justificaban la petición y que el juez la proveyó ‘como se solicita’, por lo que el fallo apelado –que declara la nulidad del allanamiento y el sobreseimiento definitivo de los procesados–, al omitir todo comentario sobre aquella motivación, incurre en un excesivo rigor ritual manifiesto que desnaturaliza el proceso al impedir el descubrimiento de la verdad real.

³⁰ Así lo ha entendido la jurisprudencia, por ejemplo, en: CNACAF, sala II, “Fisco Nacional (DGI) c/ S.M.Q. s/ Allanamiento”, 8/3/1994.

“Los requisitos que el juez debe examinar en estos casos, según sostiene calificada doctrina son los siguientes: 1) si el pedido emana de un funcionario competente; 2) si el objeto del mismo coincide o no con lo autorizado por la ley; 3) si el pedido tiende a asegurar la verificación de hechos sometidos a la competencia de la AFIP; 4) si el sujeto pasivo de la medida solicitada se encuentra comprendido entre los previstos por la ley; 5) si en el caso no existe una desconexión de medio a fin entre la medida solicitada y el cumplimiento de las funciones del organismo fiscal; y 6) si el pedido ha sido presentado con las formalidades de rigor”.

Y Cortés Olmedo (2006, p. 4-5) agrega que:

“En primer lugar, debemos remarcar que el allanamiento previsto en la ley 11.683 resulta aún más excepcional que el contemplado en la ley 24.769. En este sentido, es de hacer notar que la ley 11.683 otorga a la AFIP-DGI facultades de verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias formales y sustanciales, de modo que no estamos frente a una hipótesis delictual, sino ante meras facultades de control y fiscalización. Por lo tanto, el allanamiento sólo será necesario cuando el contribuyente no autorice el ingreso de los inspectores al domicilio donde deben llevar adelante su inspección, y sólo a los fines de verificar el cumplimiento de dichas obligaciones.

(...)

Asimismo, hay que tener presente que de actuar la AFIP en ocasión de ejercer las facultades previstas en el art. 35 de la ley 11.683, tampoco puede secuestrar la documentación que fiscaliza y/o verifica. Ello es así, pues la facultad que la ley otorga al organismo recaudador es a los efectos de verificar y controlar el cumplimiento de las obligaciones, pero no de secuestrar la documentación, toda vez que esta atribución no le está concedida como para formar parte del procedimiento administrativo en estudio.

(...)

Es el juez quien tiene la facultad de otorgar, o no, la medida, de manera que el texto del art. 35, inc. e), de la ley 11.683, resulta a todas luces inconstitucional en cuanto dispone que el juez deberá emitir la orden de allanamiento en el plazo de 24 horas, pues dicha decisión —por involucrar una medida de coerción, que enerva una garantía constitucional— debe ser dispuesta por un magistrado y en tal carácter la administración no puede suplir la actividad jurisdiccional del juez, por plena aplicación

del principio de división de los poderes y de la prohibición del Poder Administrador de arrogarse facultades jurisdiccionales (arts. 1° y 109 de la Constitución nacional)”.

Por último, cabe reiterar que la nulidad de un allanamiento por irregularidades detectadas en el mismo, puede ser declarada tanto en el contexto de un allanamiento realizado en el marco de un proceso penal, como de un allanamiento realizado por la AFIP en ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización, de allí la importancia de verificar que se haya cumplido debidamente con los recaudos legales pertinentes.

Validez y contenido de la orden de allanamiento

Los requisitos esenciales para la validez de una orden de allanamiento, como bien reseña Borka (2014, p. 3-4), son que:

- a) Emane de un órgano judicial, estando el allanamiento constreñido al límite impuesto por el magistrado interviniente.
- b) Exista auto fundado, puesto que la orden judicial debe ser siempre expresa y concretamente justificada y fundada, y la motivación deberá necesariamente ser legal, veraz, específica y con arreglo a la sana crítica racional.
- c) Exista causa, por la cual se impute, aunque sea con carácter de mera sospecha, al sujeto un accionar delictivo, presumido con anterioridad, no siendo admisibles las llamadas “expediciones de pesca”.
- d) Se defina su objeto, es decir que haya una delimitación de la medida, resultando crucial que la diligencia se enmarque en aquello estrictamente autorizado por el juez.
- e) Contenga la fecha y lugar de expedición, el domicilio de la diligencia y el día y la hora en que se efectuará (arts. 224 y 225, CCPN), el o los funcionarios autorizados para diligenciarla, el expediente en que se libró la orden y el juzgado y la secretaría donde se tramita.

Contenido del acta de allanamiento

Con respecto al acta a ser labrada en ocasión de un allanamiento, el mismo autor Borka (2014, p. 5) agrega que:

“Con motivo del allanamiento debe labrarse un acta que será parte importante del juicio que posteriormente se plantee. Aquel que labre este documento no puede negarse, bajo ningún motivo, a dejar constancia de lo requerido por parte del allanado.

Debe contener los requisitos de los artículos 138 y 139 del CPPN; es decir, debe ser notificada al que habite o posea el lugar donde deba efectuarse. Si está ausente, al encargado, y, a falta de este, a cualquier persona mayor de edad, prefiriéndose a los familiares del primero. En caso de que no se encuentre persona alguna, debe dejarse constancia en acta de ello al igual que del resultado del registro. Toda la actuación debe quedar plasmada, de modo que no puede realizarse acto alguno hasta que se haya comenzado su confección, bajo pena de nulidad.

El contenido de las actas deberá contener: la fecha; el nombre y apellido de las personas que intervengan; el motivo que haya impedido, en su caso, la intervención de las personas obligadas a asistir; la indicación de las diligencias realizadas y de su resultado; las declaraciones recibidas; ya sean hechas espontáneamente o a requerimiento; o dictadas por los declarantes, conforme el artículo 139 del CPPN.

En caso de ser concluida o suspendida la diligencia, el acta será firmada, previa lectura, por todos los intervinientes que deban hacerlo; cuando alguno no pudiere o no quisiere firmar, se hará mención de ello. Si tuviere que firmar un ciego o un analfabeto, se le informará que el acta puede ser leída y, en su caso, suscrita por una persona de su confianza, lo que se hará constar.

El acta configura un instrumento importantísimo, pues deben dejarse allí plasmadas todas las irregularidades que el allanado perciba, así como sus negativas ante determinadas acciones, dado que, posteriormente, puede solicitar la nulidad del acto, sobre la base de la existencia en ese momento del vicio que se pretende”.

Allanamientos sin orden judicial

De acuerdo con antecedentes jurisprudenciales, el allanamiento resulta en contra de la voluntad del allanado y, por lo tanto, si éste presta su consentimiento en forma expresa no se hace necesaria la existencia de la orden respectiva. Pero, para que el consentimiento resulte válido debería verificarse, al menos, que:

- La autorización sea un acto expreso, y
- No se encuentre de ningún modo afectada la voluntad al momento de prestar el consentimiento.

Nuestra Corte Suprema de Justicia, en el fallo “Rayford, Reginald R. y otros” (13/5/1986), citado por Gómez (2018, p. 293), sostiene que “la ausencia de objeciones por parte del interesado respecto de

la inspección domiciliaria, no resulta por sí sola equivalente al consentimiento de aquél, en la medida en que tal actitud debe hallarse expresada de manera que no queden dudas en cuanto a la plena libertad del individuo al formular la autorización y debe desecharse la legitimidad de la requisita y, por ende, del secuestro que es su resultado, si las circunstancias del caso llevan a la conclusión de que en el procedimiento efectuado faltó el consentimiento del procesado y hace aplicable la regla que excluye cualquier medio probatorio obtenido por vías ilegítimas, porque de lo contrario se desconocería el derecho al debido proceso que tiene todo habitante de acuerdo con las garantías otorgadas por nuestra Constitución Nacional”.

En el controvertido fallo “Sténico, Gustavo A. s/ apelación” (CNACAF, Sala V, 12/02/2008), el contribuyente planteó la nulidad del allanamiento sobre la base de que no existía orden judicial ni su consentimiento expreso. La Cámara (con distintos argumentos y votos de los jueces intervinientes) desestimó la nulidad, basándose –principalmente– en que del acta de inspección agregada a las actuaciones administrativas resultaba que Stenico no opuso reparos y permitió el acceso de los inspectores, así como que facilitó el ingreso al sistema informático y que, además, firmó acta sin formular objeciones de ninguna clase. Uno de los jueces (Dr. Alemany) incluso argumentó que la garantía constitucional de la inviolabilidad del domicilio no alcanza al domicilio fiscal. Pero resulta interesante rescatar las siguientes pautas para un procedimiento válido que planteó otro de los camaristas intervinientes (Dr. Gallegos Fedriani, quien votó en minoría y a favor de la necesaria existencia de un consentimiento expreso del contribuyente):

- 1) poner en conocimiento en forma concreta y positiva a los representantes de la firma;
- 2) en forma ‘previa’ al ingreso del local;
- 3) haciéndoles saber que ‘No’ tienen orden judicial para allanar;
- 4) que pueden negarse a dejarlos ingresar para efectuar allanamiento alguno;
- 5) dejando constancia —aunque resulte obvio- que su objetivo constituye o puede constituir el posible secuestro de elementos o documentación.

Por otra parte, en la causa “Ventura, Vicente Salvador y otros contrabando” (22/02/2005), la CSJN consideró que el allanamiento constituye una severa intervención del Estado en el ámbito de la libertad y que el hecho de no oponer reparos por el morador no alcanza para configurar consentimiento.

Sin embargo, como puede observarse, la postura de la CSJN al respecto no ha sido unívoca a lo largo del tiempo. Por caso, en el fallo “D’Acosta, Miguel Angel” (09/01/1987) se sostuvo que: “La existencia de un consentimiento tácito al registro del domicilio no puede presumirse por la mera ausencia de reparos, si en las particulares circunstancias esperar una actitud de resistencia importaría

una postura no exigible con arreglo a la conducta ordinaria de las personas”. En el fallo “Fato, Juan José y otro” (24/05/1988), indicó que “El allanamiento de domicilio supone necesariamente una actividad dirigida a vencer la voluntad de su titular; prestando el titular del domicilio su consentimiento para el ingreso de la autoridad, no resulta de aplicación lo dispuesto por el art. 188 del Código de Procedimientos en lo Criminal, que supone allanamiento, ni el art. 189, que prevé las excepciones a la regla establecida por el anterior”. Y, en “Vega, Fabián Alberto y otros” (26/10/1993), consideró que “La ausencia de objeciones por parte del interesado respecto de la inspección domiciliaria que pretendió llevar a cabo el personal provincial, no resulta por sí sola equivalente al consentimiento de aquél en la medida en que tal actitud debe hallarse expresada de manera que no queden dudas en cuanto a la plena libertad del individuo al formular la autorización”.

Allanamientos a estudios jurídicos y contables. Participación de veedores.

El estudio de un profesional solo puede ser allanado con relación a un cliente determinado, no así para verificar el comportamiento fiscal de sus clientes en general, como parte de lo que se suele llamar “excursiones de pesca”. El secreto profesional de los clientes –excepto para el que sea motivo del proceso– debe ser preservado.

Así lo entendió la CSJN en las sentencias dictadas en las causas “Colombres Garmendia, Ignacio y Luis” (5/12/1969) y “Gorosito, Alberto” (20/10/1981), donde se veían afectados un estudio jurídico y un estudio contable, respectivamente. En autos “Gorosito”, la Corte declaró improcedente el recurso extraordinario deducido contra el pronunciamiento que –por entender que no se encontraban acreditados los justificativos legales que fundamenten el pedido– declaró la ineficacia de la orden de allanamiento del domicilio profesional de un contador (en el caso, se había dispuesto la restitución de documentos secuestrados en un Estudio Contable que no se vinculaban con el sujeto objeto de la investigación, por constituir un exceso).

Asimismo, en el fallo recaído en autos “DGI c/ Carlos Kahan y otro s/ allanamiento” (CNACAF, sala II, 12/06/1992), la Cámara dispuso que: “La orden de allanamiento emitida no pudo tener otro alcance que el de permitir el secuestro de la documentación relativa a las contrataciones de espectáculos artísticos en los que hubiera intervenido la referida Asociación. Ello es así por cuanto el organismo recaudador centró el fundamento de su pedido en la actividad de dicha entidad pese a haber luego dado características de mayor amplitud a lo solicitado. En consecuencia, lo dispuesto por el a quo denota claramente que la autorización fue restringida a documentos vinculados con aquella asociación. Y en tal punto, ha de concluirse que ha sido ilegítimo el apoderamiento por parte de los funcionarios de

la DGI de los documentos que no estaban vinculados a la Asociación Pro Ayuda a Niños Atípicos, pues ello constituyó un exceso de los términos de la orden de allanamiento decretada por el señor juez a quo, cuyo alcance ha sido precedentemente precisado. Por lo tanto, se ajusta a derecho el proveído de fs. 36, al ordenar que se restituyan aquellos instrumentos”.

En similar sentido, en el fallo “Beninca” (C.APEL. Santa Fe, Sala A Penal, 10/11/1993), se consideró que cuando se irrumpe en la morada donde se desempeñan determinados profesionales, no solo se violenta la garantía de inviolabilidad de domicilio, sino que también puede verse afectada potencialmente la privacidad de aquellas personas que al amparo del secreto profesional han confiado determinada información.

También en el fallo “Opal SCA e Ibarra E” (17/09/1970), la sala I de la CNACAF revocó el allanamiento del estudio de un profesional por la necesidad de asegurar el secreto profesional y la defensa en juicio.

Por otra parte, cabe recordar que la Ley N° 23.187 que creó el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal establece que, en caso de allanamiento, la autoridad competente que hubiese dispuesto la medida deberá dar aviso al Colegio al realizarla, y el abogado podrá solicitar la presencia de un miembro del Consejo Directivo durante el procedimiento. En el caso de los Contadores Públicos, la posibilidad de que un veedor del CPCECABA presencie un allanamiento a un Estudio Contable se encuentra plasmada en el artículo 4 de la Ley N° 466 de la Ciudad de Buenos Aires, el cual dispone que: “En caso de allanamiento o registro del profesional, la autoridad competente que hubiere dispuesto la medida deberá dar aviso de ella al Consejo al realizarla y el profesional podrá solicitar la presencia de un miembro del Consejo Directivo durante el procedimiento, sin que ello implique suspenderlo”. En ambos casos, la presencia del Consejo o Colegio pertinente constituye una veeduría que busca, principalmente, poner a resguardo el secreto profesional.

Doctrina de la documentación a simple vista

De acuerdo con esta doctrina, cuando se encuentre documentación en un allanamiento que se vincule con un ilícito cometido por otro sujeto, la misma podría resultar válida como prueba únicamente en la medida en que se hubiese encontrado a simple vista, de que la presencia en el lugar (de quien la encontró) estuviese justificada, de que el descubrimiento haya sido accidental y de que la naturaleza ilícita de los objetos haya sido evidente.

Interrogatorio a empleados u otros

En el marco de una inspección, el organismo recaudador tiene la facultad de interrogar a quienes se encuentren presentes en el lugar donde se esté llevando a cabo.

Sin embargo, se debe labrar el acta correspondiente y, además, el sujeto interrogado debe comprender la figura del falso testimonio y sus implicancias y, asimismo, que si los hechos sobre los cuales se lo interroga constituyen una infracción de la que puede ser el autor, tiene el derecho de abstenerse de prestar declaración. En este punto, nos remitimos a lo ya señalado en la sección referida a los derechos y garantías de los contribuyentes, en el sentido de que se produce una tensión con el derecho a no autoincriminarse.

Secuestro de documentación

En primer término, cabe aclarar que la facultad de allanar no se extiende a una facultad de incautar, puesto que para la procedencia del secuestro de documentación se requiere de una orden judicial que así lo ordene expresamente (de lo contrario el secuestro es ilegítimo y arbitrario, e invalida el accionar del Fisco, incluso si se realiza con la conformidad del inspeccionado, conforme jurisprudencia en la materia) ⁽³¹⁾. Es decir, la orden judicial no puede extenderse o interpretarse en forma amplia para compulsar indiscriminadamente la documentación. En esa inteligencia se ha expedido la sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico en autos “Musimundo SA” (21/8/1996), al entender que “(...) no sólo el domicilio resulta inviolable, sino que también lo son los papeles privados (art. 18 de la CN) y la propiedad (art. 17 de la CN) (...). El hecho de que se haya autorizado el allanamiento de un domicilio no trae aparejada la facultad de proceder al secuestro de cuanto se encuentre en su interior, si no media expresa disposición jurisdiccional en tal sentido (...)”.

También deben confeccionarse las actas individualizando en forma precisa y detallada toda la documentación secuestrada, dando cumplimiento a las formalidades correspondientes. Incluso, la Instrucción General 213, emitida con fecha 17/02/1968, consideraba que en el acta debería notificarse también el día, horario y lugar en que tendrá lugar la desintervención de la documentación.

En relación a la jurisprudencia relacionada con la incautación de documentos privados por el Fisco, en autos “Opal S.C.A.” (17/09/1970), la CNACAF entendió que ello resultaría procedente cuando

³¹ En línea con la postura de la CSJN en autos “Cichero Ariel” (307:440), cabe considerar que la aquiescencia de la persona que se enfrenta al despliegue de la fuerza no equivale a una expresión auténtica de consentimiento. Por otra parte, en autos “Marta Harff SRL” (26/08/1993), el JPE N° 2 entendió que el accionar del Fisco constituyó un allanamiento encubierto, pues se practicó una requisa con secuestro de documentación sin la orden judicial correspondiente.

en virtud de lo actuado se tuviese un conocimiento concreto de las infracciones imputadas y cuya prueba se busque completar.

Requisa personal

El procedimiento de la requisita personal consiste en buscar objetos –vinculados con lo que se investiga– en el cuerpo o en la vestimenta de una persona. Para poder llevarla a cabo, se requiere de una orden emitida por un juez competente, pues deben existir motivos suficientes que justifiquen un procedimiento de esta naturaleza, que afecta severamente la libertad y el pudor de la persona.

Clausura preventiva

El inciso f) del artículo 35 de la Ley N° 11.683 le permite a la AFIP clausurar preventivamente un establecimiento cuando constatare que se han configurado dos o más de los hechos u omisiones previstos en su artículo 40 ⁽³²⁾ y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.

Evidentemente, se trata de una suerte de medida cautelar a los efectos de evitar que se prosiga con la comisión de un ilícito tributario. Sin embargo, este instituto resulta fuertemente criticable, pues constituye –en los hechos– una sanción sin control judicial previo, vulnerando límites constitucionales. En general, la doctrina le ha atribuido naturaleza penal a la sanción de clausura y, en ese sentido, la

³² Los hechos u omisiones previstos en dicho artículo 40 son: a) No emitir facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que se realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la AFIP; b) No llevar registraciones o anotaciones de las adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si se llevasen, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la AFIP; c) Encargar o transportar comercialmente mercaderías, aunque no se tenga su propiedad, sin el respaldo documental que exige la AFIP; d) No encontrarse inscripto como contribuyente o responsable ante la AFIP cuando se estuviese obligado a 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 de 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, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la AFIP; g) En el caso de un establecimiento de al menos diez empleados, tener 50% o más del personal relevado sin registrar, aun cuando se estuviese dado de alta como empleador.

Corte Suprema ha sentenciado en autos “Lapiduz Enrique” (28/04/1998) que la sanción de clausura constituye una medida de índole estrictamente penal.

En el fallo “YuJian”, de fecha 24/05/1999, el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3 declaró la inconstitucionalidad del inciso f) del artículo 35 y de la clausura preventiva, principalmente por constituir una violación a las garantías de defensa en juicio y de juez natural previstas en la Constitución Nacional, dado que la clausura opera como una pena. En autos “Barolo, Guillermo A.”, la sala A de la Cámara Federal de Córdoba, con fecha 14/11/2005, también declaró la inconstitucionalidad de la clausura preventiva, por constituir la aplicación de una sanción que vulnera las garantías del debido proceso y de defensa en juicio. Posteriormente, el 12/05/2016, la sala B de la misma Cámara cordobesa, volvió a declarar la inconstitucionalidad de esta figura en autos “Grupo Dactes SA s/medidas precautorias”.

Disposición de medidas preventivas para evitar maniobras de evasión

El inciso h) del artículo 35 de la Ley N° 11.683 dispone que: “La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549”.

Respecto de estas medidas, cabe señalar que para los casos en que el reclamo planteado no suspenda su efecto, el contribuyente puede recurrir a una medida cautelar autónoma.

Agente fiscalizador encubierto

Naturaleza y alcance de esta figura. Requisitos para su procedencia.

La Ley N° 26.044 (B.O. 6/7/2005) reformó la Ley N° 11.683 e incorporó la figura del llamado “agente fiscal encubierto”, consistente en que funcionarios, que deben estar autorizados por medio de una orden emitida por un juez administrativo, actúen como compradores de bienes o locatarios de

obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de su obligación de emitir y entregar facturas (o comprobantes equivalentes) en los términos y formalidades que correspondan.

La figura en cuestión conlleva los siguientes requisitos para su procedencia:

- Debe haber una orden fundamentada que emane de un Juez Administrativo.
- Debe fundarse en los antecedentes fiscales del contribuyente objeto del procedimiento.
- Debe haber alcance subjetivo de la orden emanada del Juez Administrativo (es decir, la orden debe estar dirigida a un determinado contribuyente).
- Debe haber pluralidad de funcionarios en el procedimiento.

Con relación a la jurisprudencia, en primer término, cabe señalar que la CSJN, en autos “Fiscal c/ Fernández, Victor Hugo” (313:1305), con fecha 11/12/1990, entendió que el empleo de un agente encubierto para la averiguación de los delitos no es por sí mismo contrario a garantías constitucionales, pero la conformidad con el orden jurídico del empleo de agentes encubiertos requiere que su comportamiento se mantenga dentro de los principios del Estado de Derecho, lo que no sucede cuando el agente se involucra de tal manera que hubiese creado o instigado la ofensa criminal en la cabeza del delincuente. En efecto, en el mencionado pronunciamiento se indica que: “(...) es criterio de esta Corte que el empleo de un agente encubierto para la averiguación de los delitos no es por sí mismo contrario a garantías constitucionales (...). Por tal razón, una interpretación prudencial de las garantías procesales contenidas en la Constitución Nacional permite aceptar, bajo ciertas restricciones, el empleo de agentes encubiertos de modo similar al que se lo admite en otros países en los que las reglas del Estado de Derecho prescriben garantías análogas a las que rigen en la República Argentina: entre los cuales cabe citar a los Estados Unidos (...). Que la conformidad con el orden jurídico del empleo de agentes encubiertos requiere que el comportamiento provocador del delito de ese agente se mantenga dentro de los principios del Estado de Derecho, lo que no sucede cuando el agente encubierto se involucra de tal manera que hubiese creado o instigado la ofensa criminal en cabeza del delincuente, pues la función de quienes ejecutan la ley es la prevención del crimen, pero esa función no incluye la de producir el crimen tentando a personas inocentes a cometer violaciones (...). De modo tal, cabe distinguir casos en que los agentes del gobierno simplemente aprovechan las oportunidades o facilidades que otorga el acusado predispuesto a cometer el delito, de los que son producto de la actividad creativa de los oficiales que ejecutan la ley...en los que procede desechar las pruebas obtenidas por la actividad ‘criminógena’ de la policía bajo lo que en el derecho americano se conoce como defensa de entrapment”.

En el fallo de fecha 05/04/2006 recaído en autos “Cafhelar SA”, el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2 desestimó la inconstitucionalidad de la figura del agente fiscal encubierto, sosteniendo que el mismo ejerce su función de conformidad con la orden dada por un juez administrativo en razón de los antecedentes fiscales del contribuyente, el hecho de que su actuación no haya sido avalada previamente por el órgano jurisdiccional no origina lesión constitucional alguna, mientras exista revisión judicial suficiente y, además, si quien actúa como agente fiscal encubierto no exige al contribuyente la entrega de factura, ello no implica que hubiere inducido a éste a no emitir el comprobante correspondiente.

En la causa “Medri S.A., la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, con fecha 15/10/2006, entendió que las denuncias anónimas no constituyen antecedentes que habiliten la inspección bajo la modalidad encubierta. La misma Cámara, en la causa “Peninblanc S.R.L.”, con fecha 4/07/2007, entendió que por “antecedentes fiscales” no se refiere a los antecedentes que pudiera registrar un sujeto por infracciones anteriores, sino a toda información o dato obrante en el organismo recaudador proveniente de denuncias efectuadas por los particulares o de cualquier otro origen. Asimismo, en la causa “Pippo S.A.C.I.”, con fecha 10/12/2007, la misma Cámara entendió en igual sentido, considerando que la denuncia anónima tiene entidad suficiente para habilitar al juez administrativo a autorizar la inspección. Posteriormente, en la causa “Saldona S.A.”, con fecha 17/09/2008, la misma Cámara cambió el criterio y concluyó que si a la denuncia anónima no corresponde reconocerle efecto impulsor mediato en el proceso penal, tampoco resultaría sustentable admitirla como un “antecedente fiscal”. En igual sentido falló la Cámara en los autos “Mayro S.A.”, con fecha 22/09/2008, declarando la nulidad de la orden del Juez Administrativo que autorizó la actuación encubierta de dos inspectores de la AFIP, por entender que la denuncia anónima no constituye un antecedente fiscal. Y mantuvo el mismo criterio en la causa “Bogado Stella Maris”, con fecha 09/03/2009, declarando la nulidad de una resolución que autorizó la actuación de un funcionario encubierto considerando como antecedente fiscal a una denuncia anónima. Pero, en autos “Foglia, Jorge Ernesto”, con fecha 12/04/2011, la Cámara cambió nuevamente el criterio y entendió que la denuncia anónima si podía considerarse como un antecedente fiscal. En la causa “Alfipolo S.R.L.”, con fecha 29/04/2011, se declaró la nulidad de todo lo actuado por los agentes encubiertos, toda vez que la resolución del Juez Administrativo no precisó cuáles son los antecedentes fiscales en que se basó para autorizar el procedimiento.

Problemas que presenta. Consideraciones sobre su constitucionalidad.

Desde su entrada en vigencia, la figura del agente encubierto ha sido ampliamente criticada por la doctrina. Entre las garantías que puede vulnerar se encuentran:

- El derecho a la intimidad
- El debido proceso legal
- La inviolabilidad del domicilio
- La presunción de inocencia
- La prohibición de autoincriminación

Saccani (2005, p. 107-110) sostiene:

“Nuestra postura, entonces, se orienta a considerar que la actividad del agente fiscalizador debe encuadrarse dentro de la complacencia, es decir, aceptar que el obligado no emita la factura, omitiendo exigirla. En este caso, no coincidimos con quienes consideran que esto implica una instigación o provocación a cometer la conducta punible.

Por otro lado, en la connivencia comprador-vendedor en la que el consumidor busca convencer al contribuyente de no emitir la factura para ‘negociar’ el impuesto, sí consideramos que hay una instigación (...).

Dado que el texto de la reforma no aclara que la actividad del Agente debe ceñirse sólo a la omisión de pedir factura (recordemos que sólo se limita a autorizar a sus funcionarios a que actúen como compradores o locatarios para constatar el cumplimiento de obligaciones formales, pero no dice cómo harán para llevar a cabo esa constatación), entendemos que la reforma ha dejado abierta una ventana para el actuar como provocadores, caso en el que no se respetaría el espíritu que le han impreso los legisladores, que en los debates parlamentarios han manifestado su preocupación por el debido resguardo de las garantías constitucionales (...).

Consideramos que hubiera sido mucho más acertado que la autorización recaiga en manos de la Justicia en lo Penal Económico, que atiende las causas por clausura, autorización judicial que en cada caso concreto deberá controlar que se cumplan los requisitos preestablecidos por la ley (los antecedentes no limitados a meras denuncias) y que concurra la debida proporcionalidad entre la conducta ilícita imputable al Estado y los resultados de persecución penal que se pretenden obtener con ella (...).

Cualquier exceso en la utilización del Agente Fiscalizador haría caer la prueba obtenida dentro de la doctrina que el Derecho denomina “fruto del árbol venenoso”, para impedir que el tribunal se valga de tales pruebas obtenidas en un procedimiento ilegal, lo que vulneraría la garantía de la defensa en juicio.

En el campo tributario, que aquí desarrollamos, la regla de la exclusión de la prueba ilegalmente obtenida por el Agente Fiscalizador debe ser de estricta aplicación, puesto que deben existir límites a la persecución penal”.

Bertazza (2005, p. 1-4), por su parte, opina que:

“Los agentes fedatarios o fiscalizadores encubiertos requieren para su actuación de una orden del juez administrativo que deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la AFIP.

Si bien este requisito fue receptado en la Cámara de Diputados, intentando amparar los derechos y garantías de los contribuyentes, se nos ocurre que no es suficiente, pues aun cuando se sostenga que se trata de un mero observador o informante, cuando el agente estatal deja de cumplir con ese rol pasa a generar con su conducta condiciones de realización del hecho, con lo que la actividad asumida por el Estado mediante sus organismos pierde sustento ético.

La norma legal aparece además cuestionable, pues no ha previsto que el funcionario debe informar en forma inmediata al juez de la Constitución.

Por otra parte y tal como lo ha señalado nuestro más Alto Tribunal, la conformidad con el orden jurídico de agentes encubiertos requiere que el comportamiento de ese agente se mantenga dentro de los principios del estado de derecho, lo que no sucede cuando el agente encubierto se involucra de tal manera que hubiere creado o instigado la ofensa criminal en la cabeza del delincuente.

Aparece también como totalmente difuso y ambiguo el requisito legal de la orden del juez administrativo de estar fundada en los antecedentes que obren en poder de la AFIP, debiendo destacarse que la falta de razonabilidad de la medida, en cuanto a tales antecedentes, tornará nula la actuación.

(...)

En la mayoría de los casos la exigencia de la factura por parte del comprador hace que el comerciante desista de su intención de no emitir, obligación a cargo del comprador que tiende a evitar la infracción y a lograr a que se facture. Pero en este caso es evidente que

los agentes (provocadores) omitirán ese paso necesario y determinarán la comisión de la infracción”.

Y Manonellas (2004, p. 4-5) agrega que:

“A nuestro entender, la introducción (agente fiscalizador) no se refiere ni a uno ni a otro, aunque sí encuentra similitud con el agente encubierto.

En efecto, el empleo de dicha figura se entiende que está previsto para casos especialísimos de contribuyentes reincidentes, donde previamente ya hay una investigación en curso a través de una denuncia y es el juez de la causa quien autorizará la actuación de determinados funcionarios.

Nunca podrá decirse que el agente provoca si, por ejemplo, su labor consiste en entrar a un comercio -restaurante- junto con otro funcionario y se limita a verificar la atención que reciben otros clientes. De comprobar que a los ocupantes de otras mesas no se les extiende factura, estarán facultados para darse a conocer y proceder en consecuencia.

Asimismo, y con otro ejemplo, podemos decir que aquel agente que en compañía de otro verifica que detrás del mostrador (cualquier tipo de comercio: restaurante, sastrería, boutique, etc.), no se utiliza la documentación a que obligan las leyes fiscales y comprobando esto por la actuación que tienen los empleados del comercio con otros clientes, también estarán facultados para, en ese preciso instante en que la infracción ya se está desarrollando, darse a conocer y labrar el acta correspondiente”.

Vicios objeto de impugnación por parte del contribuyente

Con relación a las defensas que podría interponer el contribuyente, destacamos la opinión de Soler (2005, p. 5) al respecto, quien señala que:

“En cuanto a las vías procesales idóneas, consideramos que la acción de amparo podría ser considerada por el vendedor o locador afectado por este procedimiento, con el objeto de hacer cesar las consecuencias inmediatas y disvaliosas que se encuentren en curso a partir de dicha actuación que nosotros calificamos de irregular.

En forma alternativa, el vicio constitucional señalado daría lugar a la petición de una nulidad de lo actuado ante la Justicia, en ocasión de interponer el recurso de apelación pertinente contra una hipotética sanción aplicada por la AFIP dentro del marco del art. 40 de ley 11.683, sin perjuicio de formular la pertinente reserva en las instancias administrativas previas.

Ello sin mengua de una eventual acción de daños contra la AFIP y/o los inspectores actuantes por los eventuales perjuicios que la apelación a este simulacro de compra o contratación hubieran podido generar a los vendedores o locadores afectados”.

Fiscalización electrónica

Naturaleza, alcance y características de la fiscalización electrónica

Surgida como resultado de los grandes avances tecnológicos que permiten la sistematización de procesos y la acumulación y análisis de grandes volúmenes de datos en las administraciones tributarias, la verificación electrónica se caracteriza, principalmente, por la falta de presencia física de inspectores en el domicilio del inspeccionado o en los lugares donde tradicionalmente se realizaría (presencialmente) una inspección, pues el sujeto verificado responde a los requerimientos del organismo a través de la internet.

Si bien la AFIP ha instaurado esta figura a través de la RG 3416/2012, recientemente y a través de la Resolución General N° 5364 (B.O. 31/05/2023), estableció un nuevo sistema de control de cumplimiento de las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social: el “Sistema de Acciones de Control Electrónico” (SIACE).

El nuevo sistema implementa un procedimiento integral, que sustituye al dispuesto por la RG N° 3.416, destinado a inducir a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias y a corregir, en forma temprana, los desvíos detectados. El sistema busca explotar al máximo los recursos informáticos, realizando cruces inteligentes de los datos obtenidos a través de los distintos regímenes de información vigentes y de otras fuentes. Asimismo, prevé sanciones ante incumplimientos, como limitación del estado administrativo de la CUIT y cambio en la categoría asignada en el Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER) ⁽³³⁾, entre otras.

El procedimiento del “SIACE” se inicia con la notificación en el Domicilio Fiscal Electrónico del contribuyente y/o responsable, de conformidad con lo establecido en la Resolución General N° 4.280 y su modificatoria, el cual se identificará con un “Código de Acción de Control Electrónico”. Las

³³ Según lo informado en el sitio web de la AFIP, el “SIPER” (Sistema de Perfil de Riesgo) es un sistema informático de calificación que realiza procesos de evaluación mensual sobre el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de los ciudadanos. Este sistema identifica el comportamiento fiscal y asignará una categoría concediendo o limitando los beneficios vinculados con la recaudación, devolución y/o transferencias de impuestos y recursos de la seguridad social, según el caso de que se trate. Por otra parte, favorece la transparencia ya que refleja de manera precisa y rápida el comportamiento fiscal de los ciudadanos con el fin de establecer procedimientos diferenciales según cada perfil.

notificaciones podrán ser cursadas, con carácter de excepción, a través de las restantes formas previstas en el artículo 100 de la Ley N° 11.683. Y todas las acciones de control electrónico individualizarán un área y/o dependencia de AFIP con indicación del respectivo canal de contacto.

Cuando corresponda brindar una respuesta a la acción de control electrónico, el contribuyente y/o responsable estará obligado a su cumplimiento dentro del plazo fijado en la respectiva notificación, el que estará comprendido entre los tres y quince días hábiles administrativos contados a partir del día siguiente de acaecida la misma, en función de la naturaleza, el objeto y carácter de la referida acción de control.

El contribuyente y/o responsable podrá solicitar, por única vez, la prórroga del plazo para dar cumplimiento a la acción de control electrónico, por idéntico término. Dicha solicitud deberá formalizarse con anterioridad a su vencimiento, a cuyo efecto se deberá acceder con Clave Fiscal al servicio “Acciones de Control Electrónico”, seleccionar la opción “Solicitud de Prórroga” e indicar el correspondiente “Código de Acción de Control Electrónico”. El plazo ampliatorio comenzará a computarse a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo fijado inicialmente para el cumplimiento a la acción de control electrónico, y en ningún caso se otorgará una prórroga que supere los quince días hábiles administrativos.

El contribuyente y/o responsable, a fin de cumplir con lo requerido, deberá acceder al servicio “web” denominado “Acciones de Control Electrónico” disponible en el sitio “web” institucional (<https://www.afip.gob.ar>), seleccionar la opción “Cumplimiento a la Acción de Control Electrónico” e ingresar el correspondiente “Código de Acción de Control Electrónico”. El citado servicio “web” será el único medio válido a fin de responder a las acciones de control electrónico cursadas.

Asimismo, el contribuyente, podrá adjuntar -por la misma vía y en formato “.pdf”- la prueba documental que considere oportuno presentar.

Realizada la transmisión electrónica de datos, el sistema emitirá un acuse de recibo que servirá como comprobante del cumplimiento de la misma.

La información y documentación suministradas a través del servicio “web” mencionado tendrán el carácter de declaración jurada en los términos del artículo 28 “in fine” del decreto N° 1.397/1979 y sus modificatorios, constituirán elementos probatorios de las actuaciones digitales iniciadas y conformarán, de corresponder, los antecedentes para la prosecución de las acciones de verificación y fiscalización que se realicen al efecto.

Una vez cumplimentada la acción de control electrónico y analizada la documentación pertinente, la AFIP notificará la finalización del procedimiento a través del Domicilio Fiscal Electrónico.

Aplicación de sanciones. Incumplimiento del "Requerimiento Fiscal Electrónico".

El incumplimiento a la acción de control electrónico que requiera de una respuesta hará pasible al contribuyente y/o responsable, además de las sanciones que pudieran corresponder por aplicación de la Ley N° 11.683, de las siguientes medidas:

a) Encuadramiento en una categoría distinta a la que posee en el "Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)" que refleje un grado creciente de riesgo de ser fiscalizado, según lo dispuesto por la RG N° 3.985.

b) Exclusión o suspensión de los Registros Especiales Tributarios que integran el "Sistema Registral" o Registros Fiscales a cargo de la AFIP en los cuales estuviese inscripto el responsable.

c) Limitación de la CUIT con los alcances previstos en la RG N° 3.832 y sus modificatorias.

d) Habilitación de emisión de comprobantes clase "M" de conformidad con lo establecido en el punto 2. del artículo 2° de la RG N° 4.132.

e) Consideración para la valoración en el Sistema de Capacidad Económica Financiera (CEF) en los términos de la RG N° 4.294.

Las medidas citadas en este artículo podrán aplicarse en forma conjunta o indistinta, a cuyo efecto se considerará el tipo de acción de control emitida así como la gravedad y reiteración de los incumplimientos.

Algunas de las principales críticas que pueden formularse con respecto a las disposiciones de la RG bajo análisis son similares a las que la doctrina ha señalado en relación a su antecesora, la RG N° 3.416:

- Ausencia de actas de inspección y papeles de trabajo.
- Inexistencia de expediente.
- Limitación de los medios de prueba.
- Necesidad de libramiento de orden de intervención.

Papeles de trabajo confeccionados por la inspección actuante

Con respecto a los papeles confeccionados por la inspección actuante, coincidimos con Lobera (2003, p.3) en que:

"A medida que transcurre la fiscalización, es normal que el inspector confeccione los denominados 'papeles de trabajo', en los cuales se realizan anotaciones, que pueden realizarse teniendo a la vista comprobantes, documentación de terceros, libros, etc.,

cuya exhibición se dejó asentada en la correspondiente acta, o bien, partiendo de los datos obtenidos en planillados labrados o documentación aportada por el contribuyente.

En tales papeles de trabajo, se suele dejar constancia de anotaciones, cálculos y demás observaciones, producto del análisis de la documental obtenida, con el objeto de establecer, en la mayoría de los casos, si el contribuyente ha declarado los tributos en su justa medida.

Tales papeles deben contener los datos del contribuyente, fuente documental de la información volcada, firma y fecha del agente fiscalizador.

Cumpliendo tales requisitos, los mismos pueden ser incorporados al expediente administrativo y se arrojan valor probatorio, salvo prueba en contrario (por errores de transcripción de los datos, errores numéricos, etc.). No obstante, se advierte, no constituyen instrumentos públicos, por cuanto no son parte integrante de un acta, es decir, no gozan de la denominada presunción de legitimidad.

Estos 'papeles de trabajo' son de suma importancia, por cuanto si procede luego la iniciación de un procedimiento de determinación de oficio, permite al juez administrativo interviniente conocer el criterio aplicado en el ajuste y apreciar la viabilidad y procedencia del mismo, en función de su contenido y probanzas reunidas.

Es decir, constituyen un elemento de prueba más. El exacto valor que debe dársele a los mismos surgirá de la evaluación que de las conclusiones efectúe el juez administrativo, junto con los demás elementos de prueba que se hubieran reunido, toda vez que el juez tiene suficiente poder de adquisición probatoria, y en tal inteligencia, puede ordenar la producción de los medios pertinentes, a fin de establecer en forma completa y acabada la responsabilidad o no que la inspección, eventualmente, asigna a un responsable”.

Vista de las actuaciones administrativas

La vista de las actuaciones es procedente en toda etapa de las actuaciones y durante su trámite (Destuniano, 2012, p. 59).

Razonablemente, Egüez (2013, p. 7) enfatiza la importancia de la toma de vista, al señalar que:

“Pensamos que mucha información de la que el Fisco se ha provisto en la etapa fiscalizadora, proveniente de terceros y desconocida por el contribuyente, puede adquirir singular relevancia para adoptar la decisión de allanarse o no a la pretensión de

la inspección actuante; el conocimiento preciso de esa información puede traer la consecuencia de aceptar los cargos o bien el convencimiento de que la discusión debe entablarse luego de la vista, es decir ya en plena etapa contradictoria. Será ese conocimiento también relevante para adoptar una decisión guiada por el criterio de "costo/beneficio", teniendo presente la posibilidad de reducción de sanciones que contempla el artículo 49 de la ley 11.683”.

En relación a las constancias escritas que podrían encontrarse en el expediente, Deón (2009, p.

9) enumera las principales:

- El formulario de inicio de la inspección. Orden de Intervención
- El formulario de notificación de la inspección F. 8000
- Las actas de inicio de la inspección realizadas en F 8400/L
- Las actas por las intervenciones realizadas: F 8400/L
- Los diversos requerimientos realizados a la empresa en F 8600/I.
- Las respuestas a dichos requerimientos a través de multinota F 206/I.
- Diversa documentación aportada por la empresa. Estatutos, actas, estados contables.
- Papeles de trabajo de la inspección.
- Fotocopia de folios de determinados libros de la empresa.
- Declaraciones Juradas de la empresa.
- Consultas realizadas a bases de datos incluyendo las internas de la AFIP.
- Actas de notificación de la prevista donde ponen a disposición para que ratifique o rectifique o conforme con su firma los papeles de trabajo resultantes de la verificación. F8400/L
- Mails de comunicaciones entre dependencias de la AFIP.
- Requerimientos a terceros. F 8400/L.
- Respuesta de los requerimientos a terceros.
- Fotocopias de facturas de terceros y otra documentación de terceros.
- Respuesta de requerimientos de terceros.
- Notificación de la finalización de la fiscalización. F 8900.
- Formulario de diferencias entre lo declarado y lo ajustado. F 8003.
- Legajo de Investigación. Puede contener un informe de preselección con una generación de cargo de Fiscalización.
- Informe final de inspección que en general contendrá:
 - a) Datos de las actuaciones.

- b) Datos del contribuyente.
- c) Antecedentes y verificaciones de aspectos formales, tanto de carácter legal como fiscal.
- d) La auditoría practicada, tanto en su procedimiento inicial como así también el desarrollo de las tareas de auditoría realizadas durante la inspección.
- e) Los resultados obtenidos, donde se detalla "la recaudación obtenida".
- f) Los formularios confeccionados e informaciones remitidas a otras áreas. (F 8003 y F8900).
- g) Consideraciones finales".

De acuerdo con lo dispuesto por la RG 2163/2006, aquellos contribuyentes que se encuentren bajo fiscalización por parte de funcionarios de la AFIP podrán consultar el estado del trámite a través del sitio web del organismo, accediendo con su clave fiscal.

Por otra parte, con respecto a la jurisprudencia en la materia, en la causa "Frigorífico del Oeste S.A.", comentada por Alé (1999, p. 14-15): "(...) se señala que la recurrente interpone el recurso de amparo previsto en el artículo 164 de la Ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones), en virtud de la demora incurrida por la Dirección General Impositiva al no responder la solicitud de vista requerida por la contribuyente, vencido el plazo de las actuaciones promovidas por aquella.

(...)

En esencia, dado que no fue objetado el derecho de Frigorífico del Oeste S.A. a pedir vista de las actuaciones de la inspección en curso antes de la iniciación del proceso de determinación de oficio, el Tribunal Fiscal como resultado del examen realizado por los vocales intervinientes, resolvió por mayoría hacer lugar al amparo interpuesto por la recurrente, ordenado a la D.G.I. que en el plazo de 10 días se expida sobre el pedido que se le formulara.

Por su parte, con fecha 22/9/1997 la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal, Sala III, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, compartiendo y haciendo propios los fundamentos mencionados precedentemente".

Y en la causa "Ángel Russo Combustibles S.R.L. s/ recurso de apelación" (14/10/2011), el TFN entendió que la resolución del Fisco era violatoria del principio de buena fe dado que había otorgado una vista y emite el acto mientras estaban suspendidos los plazos, por lo cual declaró la nulidad del acto administrativo.

Plazos y horarios de la verificación o fiscalización

Sobre los plazos y horarios en que debe llevarse a cabo la inspección, Egüez (2013, p. 6-7) señala que:

“Con relación a los ‘tiempos’ y los plazos de la fiscalización la mejor guía es, una vez más, la razonabilidad (art. 39 LPT, segundo párrafo). En tal sentido, la Instrucción General 633/02 dispuso que corresponde contemplar un plazo de 90 días para los Grandes Contribuyentes Nacionales y de 60 días para el resto de contribuyentes, prorrogables a pedido de inspección y, lamentablemente —como todos los plazos ‘ordenatorios’-, sin consecuencias por el incumplimiento.

Por otra parte, los horarios de desarrollo de la labor fiscalizadora no pueden entorpecer u obstaculizar el normal desenvolvimiento de la labor administrativa propia del fiscalizado (...). Sería menester consignar en las actas si esa obstaculización se ha producido o no, pues de ello pueden derivarse perjuicios para el contribuyente o responsable con el consiguiente derecho a su reparación”.

Y Vega (2014, p. 5), con quien también coincidimos, agrega que:

“La razonabilidad del plazo significa que no se pueden extender en el tiempo en forma interminable, como suele suceder en algunos casos, donde se supera el año o más, y no por la complejidad, sino por la desidia en el accionar de los propios funcionarios, llegando en algunos casos a cambio de funcionarios, y con ello prácticamente significa un reiniciar el proceso.

La extensión indefinida del plazo sin mediar actuación suele ser contraproducente, por los menos así lo indica la experiencia, por cuanto en determinadas circunstancias se requiere por parte del funcionario la conclusión, y esta particularidad determina que el contribuyente se vea sometido a apuros en los requerimientos, e incluso a no hacer un adecuado análisis por parte de los funcionarios, finalizando con conclusiones que no siempre son fundadas y reflejo adecuado de la realidad económica del contribuyente.

La extensión del plazo significa un exceso que afecta al derecho de lograr un pronunciamiento en un plazo razonable; las normas referidas a la fiscalización que contiene la ley 11683, no se hace referencia alguna, por ende si se hurga en los ordenamientos supletorios se observan diferentes normas, con diferentes plazos, pero caracterizados ellos como reducidos (artículo 310 del CPCCN, referido a la caducidad; artículo 207 del CPPN, referido a la duración de la instrucción; el artículo 10 de la Ley

19549, prevé un plazo de sesenta días a partir del cual el administrado debe instar, la cuestión deja planteada dos cuestiones, la primera que los plazos deben ser reducido, la segunda que existe un conflicto de normas).— Las XVIII Jornadas Latinoamericanas (Montevideo, 1996) han recomendado al respecto "3...Las tareas de fiscalización deben efectuarse en un plazo razonable tomando en cuenta la complejidad y demás características de cada caso, debiendo quedar concluida la fiscalización al término de dicho plazo".

En otro punto se hace referencia, en virtud del principio de la seguridad jurídica expresa a la cuestión de la duración, y en línea con los preceptos convencionales y constitucionales, (si bien lo referencia a la determinación de impuesto se extiende a la fiscalización) indicando el establecimiento de plazos".

Cierre de Inspección

Informe final de fiscalización

Al concluirse la fiscalización, el inspector debe elaborar un informe final circunstanciado, donde se describan detalladamente el trabajo realizado, las conclusiones, observaciones y la pretensión fiscal (si la hubiere). Asimismo, la finalización de la inspección debe ser fehacientemente comunicada por escrito y notificada al inspeccionado.

En efecto, la importancia de ello es reconocida por el propio organismo recaudador en la instrucción general 320/97 (DPNF), luego sustituida por la instrucción general 907/11 (DI PYNF), donde se señala que: "En razones de buen orden administrativo y una correcta relación Fisco-contribuyente, se torna necesaria la comunicación fehaciente al inspeccionado sobre la finalización de la fiscalización oportunamente dispuesta. A tal efecto, se deberá confeccionar el formulario F. 8900 por duplicado, entregando el original al contribuyente y reservando el duplicado para el expediente. En todos los casos la comunicación del cierre de inspección deberá notificarse de acuerdo al procedimiento previsto en el artículo 100 inc. a) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)".

Vista previa

Al finalizar la inspección, las actuaciones pueden ser archivadas por no haber interés fiscal o, por el contrario, puede darse lugar a la llamada prevista.

En la prevista, los inspectores fiscales ponen a consideración del contribuyente los ajustes observados, es decir, una copia de las liquidaciones practicadas para su consideración, otorgándole un

plazo a los efectos de su aprobación o impugnación e informándole que si al vencimiento del plazo no se prestara conformidad se remitirán las actuaciones a la autoridad competente para el inicio de la determinación de oficio. Es decir, en la vista previa, el Fisco no desarrolla una tarea interpretativa acerca del hecho imponible, no constituye una determinación administrativa de tributos, pues ello le compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos (en materia de determinación, el Fisco solo se expresa a través de los jueces administrativos y la opinión de los inspectores no se traduce en una resolución que implique cosa juzgada).

En este punto, también vale la pena traer a colación lo que señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine (2010, p. 262-263): “La Ley 26.044 incorpora a continuación del art. 36 de la ley 11.683 un artículo nuevo que admite que el contribuyente consienta los cargos que presume la inspección rectificando las declaraciones juradas originales en esta etapa previa a la determinación de oficio.

Ante esa conducta del contribuyente, la AFIP se reserva el derecho de iniciar el proceso de determinación de oficio por la misma materia imponible regularizada, lo que se explica porque los inspectores no tienen potestad para la determinación de obligaciones, función que se le atribuye a los jueces administrativos.

Vinculando esta disposición con la del art. 49 de la ley 11.683, la rectificación voluntaria de las declaraciones juradas, antes de la vista del art. 17, disminuirá en un tercio de su mínimo legal la multa por defraudación del art. 46, siempre que no fuere reincidente, y la multa por omisión de impuesto del art. 45.

Ahora bien, la reforma debió reconocer que esa confesión no implicará la atribución de defraudación fiscal o será la base para una posterior denuncia penal de la AFIP. Ante tales riesgos deberá analizarse la conveniencia de este consentimiento que sólo significará una disminución de las multas”.

Efectos del cierre de una inspección sin interés fiscal

La Ley N° 11.683 no establece un plazo específico de duración para llevar a cabo una inspección. Atento al estado de incertidumbre que una extensión excesiva podría ocasionarle al contribuyente, podría recurrirse al instituto del hábeas data previsto por el art. 43 de nuestra Constitución Nacional para procurar conocer el resultado de la inspección (aunque, como ya comentamos, el mismo podría ser rechazado de acuerdo con ciertos antecedentes jurisprudenciales). También podría requerirse al organismo recaudador que se pronuncie sobre un plazo estimado de terminación, eventualmente

presentando un posterior pedido de pronto despacho y un amparo por mora en caso de no haber respuesta, aunque la inexistencia de un plazo determinado en la ley podría tornar ineficaz ese planteo.

Por otra parte, la ley de rito tampoco indica cuáles serían los efectos de que la inspección concluya sin ninguna objeción al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del inspeccionado. Al respecto, Soler (2009, p. 112-114) opina que:

“Cuando el organismo fiscal da por finalizada la inspección y no encuentra mérito para incursionar en el procedimiento de determinación de oficio, es porque está convalidando o aceptando la declaración practicada por el contribuyente. La ley no exige que el cierre de la inspección sea notificado por juez administrativo porque, al no existir interés fiscal, no se dan las circunstancias excepcionales que así lo requieran.

A la luz de lo expuesto, opinamos que la cuestión relativa a los efectos jurídicos de la notificación del cierre de la inspección, cuando no medie objeción acerca del comportamiento fiscal del inspeccionado, participa de la misma solución que la ley 11.683 ha provisto en cuanto a los alcances de la determinación de oficio.

En efecto, dicha notificación implica la aceptación de la liquidación practicada por el contribuyente. Es un pronunciamiento administrativo que tiene los efectos jurídicos propios de una determinación (...).

En dicho contexto, queda consolidado el derecho del inspeccionado de rechazar cualquier intento del organismo fiscal que se dirija a reabrir y reiniciar una nueva inspección con relación al o a los impuestos ya verificados por períodos fiscales que ya fueron sometidos a revisión, mediante el cual se pretendiese volver a examinar aquellas cuestiones que la inspección anterior verificó y que no fueron objetadas por ella (...).

De no ser así, el contribuyente estaría expuesto a permanente inseguridad con lo cual se conculcaría el principio de seguridad y estabilidad jurídica. Vemos en la notificación de la culminación de la inspección un verdadero acto administrativo declarativo de derechos subjetivos, por el cual la Administración tributaria, según vimos, queda vinculada por sus propios actos”.

CONCLUSIÓN

En nuestro país rige el sistema de la autodeterminación o autoliquidación de impuestos, mediante el cual los contribuyentes –a través de sus declaraciones juradas– dan a conocer su situación fiscal. Simultáneamente, la Ley N° 11.683 le otorga a la AFIP amplias facultades de verificación y fiscalización y la posibilidad de fijar a los administrados deberes o cargas y también le impone a los contribuyentes, responsables y terceros un deber de colaboración para con el Fisco, cuyo incumplimiento acarrea la aplicación de sanciones, a los efectos de facilitar que el organismo pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas.

Pero la potestad tributaria del Estado no puede ser ejercida en forma arbitraria y en detrimento de los derechos de los administrados, ya que nuestro ordenamiento jurídico prevé principios y garantías para protegerlos, que se erigen como un valladar frente a las amplias facultades de verificación y fiscalización que se le han otorgado al organismo recaudador.

Cuando tales límites resulten transgredidos, existen vías procesales a las cuales puede recurrir el contribuyente, que van desde la impugnación judicial del acto administrativo o el amparo hasta la acción constitucional del habeas data.

Como hemos podido observar en la última parte del trabajo, donde analizamos aspectos relevantes del proceso de inspección y particularidades de las principales facultades de verificación y fiscalización, existe gran casuística jurisprudencial en la materia, habiendo numerosas cuestiones –en lo que refiere al accionar del Fisco- que deben ser oportunamente advertidas por los administrados y sus asesores, pues implican una vulneración de principios, derechos y garantías del contribuyente, y servirán oportunamente como base para poder recurrir a los remedios procesales señalados precedentemente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Jurisprudencia

Corte Suprema de Justicia de la Nación

- "A.F.I.P. c/ Luis Dino Povolo", CSJN, 11/10/2001 (324:3345)
- "Ansonnaud, Ricardo Sixto s/ recurso de apelación", CSJN, 04/10/2022 (345:1101)
- "Benzadon, Héctor C. s/ley 23771", CSJN, 06/08/98 (321:1909)
- "Bodegas y Viñedos Castro Hnos. c/Prov. De Tucumán", CSJN, 15/03/1967 (267:158)
- "Charles hermanos y otro", CSJN, 05/09/1891 (46:36)
- "Cía. Azucarera Tucumana, S.A. c/ Estado Nacional Nacional", CSJN, 21/09/1989 (312:1725)
- "Cichero Ariel", CSJN (307:440)"Colombres Garmendia", CSJN, 5/12/69 (275:454)
- "D´Acosta, Miguel Ángel", CSJN, 09/01/1987 (310:85)
- "D.G.I. c/Colegio Público de Abogados", CSJN, 13/02/1996 (319:71)
- "DUCILO S.A.", CSJN, 27/02/1990 (313:153)
- "Emerson Argentina SA", CSJN, 30/09/1974 (289:514)
- "Empresa de Combustible Zona Común SA c/ AFIP", CSJN, 04/07/2009 (332:770)
- "Fato, Juan José y otro", CSJN, 24/05/1988 (311:836)
- "Fiscal c/Fernández, Víctor H.", CSJN, 11/12/1990 (313:1305)
- "Fisco Nacional c/ Mar S.A.", CSJN, 28/05/1981
- "Frigorífico Anglo", CSJN, 21/11/1934 (171:366)
- "Frigorífico Swift", CSJN, 19/11/1934 (171:348)
- "Gambaro, Francisco Isidoro s/apelación", CSJN, 28/09/1993
- "Gorosito, Alberto Martín c/D.G.I.", CSJN, 20/10/81
- "Guido, Mario Marcelo s/apelación clausura DGI", CSJN, 04/05/1993 (316:790)
- "Melano, Ariel Carlos c/ AFIP", CSJN, 10/06/2008 (331:1403)
- "Lapiduz Enrique", CSJN, 28/04/1998 (321:1043)
- "Rayford, Reginald R. y otros", CSJN, 13/5/1986 (308:733)
- "Roffe de Ballve Amalia c/ Gobierno Nacional" (63:539)
- "Vega, Fabián Alberto y otros", CSJN, 26/10/1993 (316:2464)
- "Vicente Salvador Ventura y otro", CSJN, 22/02/2005 (328:149)
- "Yemal, Jorge y otros s/Ley Nº 23.771", CSJN, 17/3/1998 (321:510)

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

"AFIP-DGI c/Espasa S.A. s/allanamiento de domicilio", CNACAF, 05/02/2000

"Ansonnaud, Ricardo Sixto s/ recurso de apelación", CNACAF, Sala V, 27/12/2017 y CNACAF, Sala III, 09/02/2023

"Aldazabal, Cristian", CNACAF, Sala V, 19/02/2009

"Aresco S.A.", CNACAF, Sala II, 17/02/2011

"Banca de Junín SA", CNACAF, Sala I, 04/09/2014

"Boscarino Luis Eduardo c/DGI", CNACAF, Sala V, 25/3/2014

"Canevari, Jorge", CNACAF, Sala I, 20/11/2014

"Club Atlético N.O.B.", CNACAF, Sala IV, 16/03/2006

"El Poleso SRL c/ E.N. – AFIP – DGI – Resol. 240/05", CNACAF, 28/04/2008

"Fisco Nacional (DGI) c/ S.M.Q. s/ Allanamiento", CNACAF, sala II, 8/3/1994

"Frigorífico del Oeste S.A.", CNACAF, Sala III, 22/9/1997

"Kahan, Carlos y otro", CNACAF, 12/09/1992

"Lebl Price, David", CNACAF, Sala V, 20/12/2010

"Opal SCA e Ibarra E", CNACAF, sala I, 17/09/1970

"Paravati, Norberto José", CNACAF, Sala I, 25/11/2008

"Servicios Paraná SRL c/DGI", CNACAF, Sala III, 07/05/2015

"Sténico, Gustavo", CNACAF, Sala V, 12/02/2008

Tribunal Fiscal de la Nación

"Angel Russo Combustibles SRL s/ recurso de apelación", TFN, 14/10/2011

"Ansonnaud, Ricardo Sixto s/ recurso de apelación", TFN, Sala A, 12/08/2016

"Avícola Humboldt S.A.", TFN, Sala A, 15/12/2000

"Augusta Megara S.A. s/ apelación", TFN, Sala A, 14/02/2014

"Banca de Junín S.R.L. s/ recurso de apelación", TFN, Sala C, 31/08/2011

"Canevari, Jorge Eduardo s/ recurso de apelación", TFN, Sala A, 31/05/2012

"Contreras Hnos. S.A.", TFN, Sala B, 03/07/2008

"El Marisco S.A., TFN, Sala B, 24/02/2003

"Europa S.R.L. s/ recurso de apelación", TFN, Sala D, 20/08/2014

"Granja Mostacchi S.A.", TFN, Sala D, 13/07/2010

"Mar Yi SA", TFN, Sala A, 02/09/2010
"Mussel y Cía. S.A.", TFN, Sala A, 02/11/2001
"Lácteos Ausonia S.R.L.", TFN, Sala A, 01/11/2002
"Operti Ferias SA", TFN, Sala B, 25/4/2001
"Pañal Express / Apelación IVA", TFN, 22/11/2005
"Pavarati, Norberto José", TFN, Sala C, 25/02/2005
"Priu, Norberto", TFN, SALA D, 25/3/2008
"Rubén A. Bigongiari e Hijos S.H. y otros", TFN, Sala A, 15/04/2002
"Trainmet Seguros S.A.", TFN, Sala D, 06/02/2007

Otros tribunales

"Aguilar, José", CNPE, Sala B, 02/02/2006
"Alba Compañía de Seguros S.A.", CNPE, Sala A, 15/11/1994
"Alchourrón, Guillermo E.", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N°1, 30/12/1981
"Alfipolo SRL", CNAPE, Sala B, 29/04/2011
"Arhepez SA c. AFIP", Cámara Federal de Mar del Plata, 26/2/2004
"Barolo, Guillermo A.", Cámara Federal de Córdoba, Sala A, 14/11/2005
"Bogado, Stella Maris", CNAPE, 09/03/2009
"Cafhelar SA", JNPE N° 2, 05/04/2006
"Cooperativa de Trabajo Inducoop Ltda.", CNPE, Sala A, 05/12/1996
"Faour Isaac, Boute SA s/ Amparo", CNAPE, Sala A, 16/6/2000
"F. N. (DGI) s/solicita orden de (Beninca)", Cámara Fed. Apel. de Rosario, 10/11/1993
"Foglia, Jorge Ernesto", CNAPE, Sala B, 12/04/2011
"Grupo Dactes SA s/medidas precautorias", Cámara Federal de Córdoba, Sala B, 12/05/2016
"Marta Harff SRL", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2, 26/08/1993
"Martinelli, Guillermo Jesús", TFN, Sala D, 14/11/2007
"Mayro S.A.", CNAPE, 22/09/2008
"Medri S.A.", CNAPE, Sala B, 15/10/2006
"Musimundo S.A.", CNAPE, Sala B, 21/8/1996
"L'Equipe Monteur SA c. Pcia. de Cba.", J.C. y C. de 21 Nom., 7/8/2002
"Papazian, Mario Tomás s/ley 11.683", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 6, 19/03/1999
"PENIBIANC S.R.L.", CNAPE, 04/07/2007

"Pippo SACI", CNAPE, Sala B, 10/12/2007

"Pujol SA s/nulidad", Cámara Criminal y Correccional Federal, Sala I, 28/04/1995

"Rappen Automotores SA c. AFIP", JF de Río Cuarto, 16/12/2003

"Saldona S.A.", CNAPE, Sala B, 17/09/2008

"Scarafía, Néstor c. AFIP", Juzgado Federal de Córdoba N° 2, 15/4/2003

"Vollenweider, Roberto L. c. AFIP-DGI", Juzgado Federal de Río Cuarto, 28/04/1999

"Yu-Jian", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3, 24/05/1999

Doctrina

Annoni, María G. (2006). Delitos tributarios: procedencia, alcances y efectos de allanamientos con orden judicial. *Periódico Económico Tributario La Ley*, 2005, 141-144.

Alé, María E. (1999). Derechos y garantías en los procedimientos de fiscalización y recaudación. *Vigésimo novenas Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas*, 13-26.

Almada, Lorena M. (2007). El inspector encubierto y su constitucionalidad. *Periódico Económico Tributario*, 30 (380), 4-5.

Bello, Alberto M. (2015). Límites al accionar fiscal a la luz de principios constitucionales y recursos. *17º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Buenos Aires*, 263-287.

Bertazza, Humberto J. (2005). Sobre el nuevo agente fiscalizador. *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social La Ley*, 2005 (4), 17-21.

Bertazza, Humberto J. (2019). *Ley 11.683 de procedimiento tributario comentada*. Buenos Aires: Thomson Reuters La Ley.

Borka, Marcelo (2014). Allanamientos a estudios y escribanías: facultades de verificación y fiscalización de la AFIP. *Doctrina Tributaria*, 35 (409), 331-342.

Brodsky, Mario (1999). Derechos y garantías de los contribuyentes. Pautas e ideas. *Vigésimo novenas Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas*, 79-91.

Caranta, Martín R. (2015). La orden de intervención: elemento esencial para el derecho de defensa. *Consultor Tributario Errepar*, 9 (103), 69-74.

Caranta, Martín R. (2018a). Reforma tributaria 2017: Novedades en materia de inspecciones y determinación de oficio. *Consultor Tributario Errepar*, 12 (131), 43-50.

Caranta, Martín R. (2018b). Sanciones por el incumplimiento a requerimientos y la resistencia a la fiscalización. *Consultor Tributario Errepar*, 12 (136), 599-608.

Caranta, Martín R. (2018c). La jerarquización de la orden de intervención. *Ámbito Financiero*, p. 8.

Caranta, Martín R. (2020). Fiscalización electrónica. *Consultor Tributario Errepar*, 14 (165), 891-898.

Caranta, Martín R. (2023). Algunas cuestiones sobre la orden de intervención, a propósito del caso ANSONNAUD. *Consultor Tributario Errepar*, 192, 123-131.

Cardozo, Ivon L. (2010). El domicilio fiscal y las facultades de fiscalización de la AFIP. *Periódico Económico Tributario*, 30 (439), 7-9.

Carranza Torres, Luis R. (2019). *Procedimiento tributario: técnicas de defensa*. Buenos Aires: Ediciones D&D.

Casás, José O. (2003). El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario. *El procedimiento tributario*, 35-73.

Cassagne, Juan Carlos. (2008). La prohibición de arbitrariedad y el control de la discrecionalidad administrativa por el poder judicial. Buenos Aires: La Ley.

Celdeiro, Ernesto Carlos et.al. (2017). *Procedimiento Fiscal. Explicado y Comentado*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar.

Celdeiro, Ernesto Carlos et.al. (2022). *Principios Constitucionales en Materia Tributaria. Explicados y Comentados*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar.

Coronello, Silvina E. (2003). Facultades de verificación y fiscalización: derechos y garantías de los contribuyentes. *Trigésimo terceras Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas*, 219-239.

Coronello, Silvina E. (2004). El secreto profesional como límite a las facultades de verificación y fiscalización en pedidos de información de terceros. *Periódico Económico Tributario La Ley*, 2003, 393-396.

Coronello, Silvina E. (2021). La digitalización de los procedimientos tributarios y los derechos de los contribuyentes. *Jornadas Tributarias del CGCE de CABA en el marco de los 130 años de su creación*, 43-52.

Cortés Olmedo, Facundo (2006). Facultad de allanamiento por la AFIP: marco legal y límites. *Periódico Económico Tributario*, 30 (357), 3-5.

Deón, Dino (2009). Experiencias prácticas en la actuación de las inspecciones impositivas: hecho y pruebas, dos historias. Una verdad. *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, 99, 19-41.

Destuniano, Alfredo (2012). *Inspecciones AFIP-DGI: necesidad de un procedimiento reglado*. Buenos Aires: EDICON.

Díaz Sieiro, Horacio D. (1993). *Procedimiento tributario: Ley Nº 11.683*. Buenos Aires: Macchi.

Díaz, Vicente O. (2012a). El procedimiento y el proceso tributario. *Doctrina Tributaria*, 33 (387), 551-572.

Díaz, Vicente O. (2012b). Límites jurídicos de orden constitucional que resguardan los derechos de los administradores y sus autoridades sociales ante el accionar de las administraciones provinciales en los procesos de fiscalización tributaria. *Impuestos La Ley*, 6, 33-47.

Díaz, Vicente O. (2013). Efectos del desequilibrio constitucional en el proceder de la inspección tributaria. *Periódico Económico Tributario*, 21(527), 1-3.

Edwards, Carlos E. (2008). Los inspectores de la D.G.I., ¿necesitan orden de allanamiento?. *Periódico Económico Tributario*, 30(396), 3-4.

Egüez, Hermosinda (2013). Derechos y garantías de los contribuyentes ante la inspección fiscal. *Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social La Ley*, 203, 1-19.

Giangreco, Luis (2013). *Inspecciones AFIP-DGI: una herramienta práctica para saber cómo actuar ante una inspección*. Buenos Aires: EDICON.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. (2010). *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Gómez, Teresa (2004). Denuncia anónima, delación y comunicación anónima: signos típicos de procedimientos inquisitivos. *Periódico Económico Tributario*, 30(305), 12-13.

Gómez, Teresa (2005). *Verificación y fiscalización: inspecciones, bloqueo fiscal, amnistía fiscal, RAFA* (3era. ed.). Buenos Aires: Ediciones Nueva Técnica.

Gómez, Teresa y otro (2018). *Procedimiento tributario: ley 11.683, decreto 618/97* (9na. ed. act. y ampl.). Buenos Aires: La Ley.

Gordillo, Agustín A. (2014). *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas: primeros manuales*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.

Gordillo, Agustín A. (2017). *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 1. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.

Gorosito, Alberto M. (2014). Fiscalización electrónica: ilegalidad de la RG 3416. *Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social La Ley*, 212, 17-32.

Grosso Sheridan, Walmyr H. (2016). Clausura de inspecciones no conformadas: efectos de las notificaciones cursadas por el Fisco. *Doctrina Tributaria Errepar*, 37(435), 571-578.

Grosso Sheridan, Walmyr H. (2020). La vista previa de inspecciones fiscales: naturaleza y efectos jurídicos. *Doctrina Tributaria Errepar*, 41(483), 607-617.

Hirsch, Mario (2011). El allanamiento de domicilio en materia impositiva. *Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social La Ley*, 152, 14-37.

Hirsch, Mario (2012). La obtención de pruebas impositivas y las garantías constitucionales. *Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, 180, 29-54.

Judkovski, Pablo (2015). *La relación Fisco-contribuyente en el procedimiento tributario*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2015.

Manonellas, Graciela N. (2004). El agente fiscalizador y su incorporación en la ley 11.683. *Doctrina Tributaria*, 25(293), 764-769.

Manonellas, Graciela N. (2006). Los allanamientos domiciliarios y la protección constitucional. *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, 25, 4-8.

Manonellas, Graciela N. (2014). Las facultades de verificación y fiscalización y los derechos y obligaciones del contribuyente. *Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social La Ley*, 205, 21-28.

Malvestiti, Daniel N. (2000). La solicitud de órdenes de allanamiento ante la falta de respuesta a requerimientos. Fallo "AFIP-DGI c/Espasa S.A. s/allanamiento de domicilio. *Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria*, 2(3), 389-413.

Malvestiti, Daniel N. (2002). Derechos y garantías en los procesos de fiscalización, determinación y sancionador. *Primeras Jornadas de Derechos del Contribuyente del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba*, 99-102.

Marconi, Ana C. (2005). La garantía de la inviolabilidad del domicilio y el allanamiento : las pruebas en el proceso penal. *Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, 196, 15-19.

Martínez, Verónica (1998). *Temas de procedimientos tributarios: multas, clausuras, inspecciones, recursos, bloqueo fiscal ¿Cómo actuar?*. Buenos Aires: M&M.

Mastragostino, Diego S. (2021). La fiscalización electrónica ha regresado. *Impuestos: práctica profesional La Ley*, 91, 52-56.

Montezanti, Santiago L. (2006). Las actas de inspección. *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*, 334, 37-43.

Mozetic, Santiago (2020). Relevamiento electrónico de contribuyentes. *Impuestos: práctica profesional La Ley*, 90, 119-124.

Litvin, César R. (2009a). La actuación del asesor fiscal ante las inspecciones impositivas. *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, 96, 17-26.

Litvin, César R. (2009b). La actuación del contador público en la atención de inspecciones de la AFIP. *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, 96, 62-76.

Litvin, César R. (2013). Sanciones en el régimen de "Fiscalización electrónica" ¿Un caso de exceso de punición?. *Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social La Ley*, 204, 7-17.

Lobera, Elizabeth R. (2003). ¿Cuándo las actuaciones de un fiscalizador gozan de presunción de legitimidad?. *Doctrina Tributaria*, 24(283), 935-937.

O'Donnell, Agustina (2005). La obligación de acatar los actos de administración durante los procedimientos de Fiscalización. *Impuestos: revista de doctrina, jurisprudencia y legislación La Ley*, 63-A, 213-219.

O'Donnell, Agustina (2014). La importancia de los actos administrativos en el procedimiento tributario. *16º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina*, 191-205.

Pérez, Daniel G. (2008). A propósito del fallo "Stenico": ¿A qué domicilio (y papeles) se refiere la garantía consagrada por el artículo 18 de nuestra constitución nacional?. *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, 76, 40-49.

Porporatto, Pablo A. (2020). Derechos y garantías de los contribuyentes con relación al intercambio de información tributaria: situación en Argentina. *Consultor Tributario Errepar*, 160.

Rabazzi, Guillermo (2005). La ley de procedimiento en materia previsional: límites a los abusos constitucionales. *Revista Jurídica Argentina La Ley*, 2005-B, 929-935.

Rapisardi, Gustavo M. (1995). Las órdenes de allanamiento en materia tributaria: límites constitucionales de las facultades de verificación y fiscalización de la DGI. *Doctrina Tributaria*, 16 (184), 28-33.

Reussi, Maximiliano (2016). Deberes de colaboración y garantía contra la autoincriminación. Un nuevo aporte para una vieja discusión. *Doctrina Penal, Tributaria y Económica Errepar*, 41, 103-128.

Rodríguez Esquiús, Graciela (2017). Allanamiento a estudios contables y/o jurídicos. *Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, 277, 7-18.

Rubio, Diego E. (17 de diciembre de 2019). Excesos de inspección: ampliación de la orden intervención. *Ámbito Financiero Novedades fiscales*, p. 179-181.

Saccani, Raúl (2005). *El agente fiscal encubierto*. Buenos Aires: La Ley.

Sánchez, Patricia P. (2004). *Teoría y práctica de procedimiento tributario: verificación, fiscalización y determinación de oficio*. Buenos Aires: La Ley.

Santamaría, Gilberto (2013). Cancelación de la CUIT: resolución general (AFIP) 3358: su inconstitucionalidad. *Doctrina Tributaria*, 34 (394), 36-46.

Santamaría, Gilberto (2015). Procedimiento administrativo: la orden de intervención como acto administrativo. *Doctrina Tributaria Errepar*, 36(425), 691-694.

Santanocito, Rosa A. (2011). *Las etapas de investigación y fiscalización y el procedimiento de determinación de oficio*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Aplicación Tributaria, 2011.

Sanz de Urquiza, Fernando G. (1994). Límites legales a los allanamientos realizados por la DGI. *Impuestos*, 52A(3), 504.

Salatino, Edgardo H. (1999). Inconstitucionalidad de la clausura preventiva de establecimientos comerciales. *Jurisprudencia Argentina*, 1999(III), 952-957.

Sequeira, Marcos A. (2010). La estrategia frente a las inspecciones impositivas. *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, 120, 3-11.

Sferco, José M. (2006). *Inspecciones furtivas para la aplicación de multas y clausuras fiscales*. Buenos Aires: Errepar.

Soler, Osvaldo H. (2002). El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo frente a las inspecciones de AFIP. *Impuestos: revista de doctrina, jurisprudencia y legislación La Ley*, 60-A, 25-29.

Soler, Osvaldo H. (2005). El agente fiscalizador encubierto. *Ley antievasión II La Ley*, 57-61.

Soler, Osvaldo H. (2009). *Cómo actuar frente a las inspecciones de la AFIP*. Buenos Aires: La Ley.

Soler, Osvaldo H. (2013). Fiscalización electrónica. *Periódico Económico Tributario La Ley*, 21 (507), 3-5.

Telias, Sara D. (1999). El umbral mínimo de fundamentación que requieren las órdenes de allanamientos. *Periódico Económico Tributario La Ley*, 1998, 159-164.

Tilve, Adrián (2007). Los allanamientos de la AFIP en el marco de la Ley Penal Tributaria. *Revista de Derecho Penal: Derecho Penal Económico Rubinzal Culzoni*, 1(1), 371-389.

Vanoli, Francisco (2006). La prevista impositiva. *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social La Ley*, 15, 10-12.

Vega, Gerardo E. (2014). Aspectos críticos del proceso de fiscalización. *Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social La Ley*, 207, 1-34.

Vega, Gerardo E. (2014). Derechos y garantías de los contribuyentes en la fiscalización. *Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social La Ley*, 218, 16-58.